



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ  
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA STAVEBNÍ  
ÚSTAV STAVEBNÍ EKONOMIKY A ŘÍZENÍ

FACULTY OF CIVIL ENGINEERING  
INSTITUTE OF STRUCTURAL ECONOMICS AND MANAGEMENT

# MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ JAKO NÁSTROJ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE STAVEBNÍM PODNIKU

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A TOOL COSTS MANAGEMENT IN A BUILDING  
COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE  
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE  
AUTHOR

Bc. JANA MATĚJKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE  
SUPERVISOR

Ing. MARTA HRONÍKOVÁ

BRNO 2013



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ FAKULTA STAVEBNÍ

Studijní program	N3607 Stavební inženýrství
Typ studijního programu	Navazující magisterský studijní program s prezenční formou studia
Studijní obor	3607T038 Management stavebnictví
Pracoviště	Ústav stavební ekonomiky a řízení

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Diplomant	Bc. Jana Matějková
Název	Manažerské účetnictví jako nástroj řízení nákladů ve stavebním podniku
Vedoucí diplomové práce	Ing. Marta Hroníková
Datum zadání diplomové práce	31. 3. 2012
Datum odevzdání diplomové práce	11. 1. 2013

V Brně dne 31. 3. 2012

.....  
doc. Ing. Jana Korytářová, Ph.D.  
Vedoucí ústavu



.....  
prof. Ing. Rostislav Drochytka, CSc.  
Děkan Fakulty stavební VUT

### **Podklady a literatura**

- Král, B. a kolektiv: Manažerské účetnictví
- Schroll, R.: Manažerské účetnictví
- Synek, M. a kol.: Manažerská ekonomika

### **Zásady pro vypracování (zadání, cíle práce, požadované výstupy)**

1. Úvod
2. Význam, obsah a struktura manažerského účetnictví
3. Soustava informací pro řízení nákladů podniku
4. Možnosti využití manažerského účetnictví pro řízení nákladů ve stavebním podniku s ohledem na specifika stavební výroby
5. Závěrečné vyhodnocení

Cílem práce je analyzovat na základě dostupných podkladů z praxe možnosti využití manažerského účetnictví pro řízení nákladů ve stavebním podniku.

Požadovaným výstupem je publikace splňující požadavky na vysokoškolskou kvalifikační práci a zpracovaná v souladu se zadáním.

### **Struktura bakalářské/diplomové práce**

VŠKP vypracujte a rozčleňte podle dále uvedené struktury:

1. Textová část VŠKP zpracovaná podle Směrnice rektora "Úprava, odevzdávání, zveřejňování a uchovávání vysokoškolských kvalifikačních prací" a Směrnice děkana "Úprava, odevzdávání, zveřejňování a uchovávání vysokoškolských kvalifikačních prací na FAST VUT" (povinná součást VŠKP).
2. Přílohy textové části VŠKP zpracované podle Směrnice rektora "Úprava, odevzdávání, zveřejňování a uchovávání vysokoškolských kvalifikačních prací" a Směrnice děkana "Úprava, odevzdávání, zveřejňování a uchovávání vysokoškolských kvalifikačních prací na FAST VUT" (nepovinná součást VŠKP v případě, že přílohy nejsou součástí textové části VŠKP, ale textovou část doplňují).

.....  
*Kačka Hroníková*

Ing. Marta Hroníková  
Vedoucí diplomové práce

## **Abstrakt**

Diplomová práce je zaměřena na manažerské účetnictví, které slouží jako nástroj řízení nákladů ve stavebním podniku. První část mé práce obsahuje seznámení se základními pojmy, se kterými se můžeme setkat při využívání manažerského účetnictví. Druhá část je zaměřena na praktické využití manažerského účetnictví. S ohledem na podklady, které jsem získala, je tato část zaměřena na odchylkové řízení.

## **Klíčová slova**

Manažerské účetnictví, finanční účetnictví, finanční analýza, statistika, controlling, rozpočetnictví, kalkulace, náklady, rozdílové metody, odchylka, analýza odchylek, plánované náklady, skutečné náklady.

## **Abstract**

The thesis is focused on managerial accounting, which serves as a tool for cost control in the construction business. The first part of my work includes introduction to basic concepts, which may be encountered in the use of management accounting. The second part focuses on the practical application of management accounting. With regard to the documents which I received, this section focuses on deviation control.

## **Keywords**

Management accounting, financial accounting, financial analysis, statistics, controlling, budgeting, costing, costs, differential method, deviation, variance analysis, projected costs, the actual costs.

### **Bibliografická citace VŠKP**

MATĚJKOVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví jako nástroj řízení nákladů ve stavebním podniku*. Brno, 2013. 92 s.. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta stavební, Ústav stavební ekonomiky a řízení. Vedoucí práce Ing. Marta Hroníková.

**Prohlášení:**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem uvedla všechny použité informační zdroje.

V Brně dne 30. 1. 2013

.....

podpis autora

Jana Matějková

**Poděkování:**

Děkuji tímto Ing. Martě Hroníkové za příkladné vedení při zpracování diplomové práce a za cenné rady a připomínky.

Dále patří mé díky mým nejbližším, za jejich neutuchající podporu a tolerantní přístup.

# Obsah:

Seznam obrázků .....	11
Seznam tabulek .....	11
1. Úvod.....	13
2. Manažerské účetnictví .....	14
2.1 Účetnictví.....	14
2.2 Vývoj manažerského účetnictví .....	14
2.2.1 Světový vývoj manažerského účetnictví.....	15
2.3 Rozdíl mezi manažerským a nákladovým účetnictvím.....	16
2.4 Úkoly manažerského účetnictví .....	17
3. Vztah manažerského účetnictví k jednotlivým složkám informačního systému .....	19
3.1 Vztah k finančnímu účetnictví .....	19
3.1.1 Důsledky standardizace finančního účetnictví.....	19
3.1.2 Důsledky orientace finančního účetnictví na externí uživatele.....	20
3.1.3 Věcně rozdílné, popřípadě doplňkové informace .....	20
3.2 Vztah k finanční analýze.....	21
3.3 Vztah ke statistice .....	21
3.4 Vztah ke controllingu .....	22
3.4.1 Controlling .....	22
3.4.2 Vztah manažerského účetnictví a controllingu .....	23
3.5 Vztah k rozpočetnictví .....	25
4. Rozpočetnictví .....	27
4.1 Charakteristika rozpočetnictví .....	27
4.1.1 Úkoly rozpočetnictví.....	27
4.1.2 Obsah rozpočetnictví.....	28
4.1.3 Forma rozpočtů .....	31
5. Kalkulační systém.....	32
5.1 Propočtová kalkulace .....	33
5.2 Plánová kalkulace .....	35
5.3 Operativní kalkulace .....	36
5.4 Výsledná kalkulace .....	38
5.5 Kalkulace ceny.....	39
5.6 Vazby kalkulačního systému .....	40
5.6.1 Kalkulační systém v užším pojetí .....	41



5.6.2 Kalkulační systém v širším pojetí .....	42
6. Náklady .....	45
6.1 Druhové členění nákladů .....	45
6.2 Účelové členění nákladů .....	46
6.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení .....	46
6.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	46
6.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik .....	47
6.3.1 Odpovědnostní středisko.....	47
6.3.2 Druhotné (interní) náklady .....	48
6.4 Kalkulační členění nákladů.....	48
6.4.1 Přímé a nepřímé náklady.....	49
6.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování .....	49
6.5.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů .....	50
6.5.2 Variabilní náklady .....	50
6.5.3 Fixní náklady .....	51
6.5.4 Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady .....	52
6.5.5 Oportunitní náklady .....	53
6.5.6 Náklady vázané k rozhodnutí.....	53
7. Rozdílové metody .....	55
7.1 Odchylka .....	55
7.2 Analýza odchylek.....	55
7.3 Využití rozdílových metod v řízení .....	55
7.3.1 Základní koncepce normové metody ve výrobním podniku.....	56
7.3.2 Využití rozdílových metod při řízení jednicových nákladů.....	56
7.3.3 Heterogenní výroba s montážní technologií .....	58
7.3.4 Homogenní výroba s procesní technologií.....	61
7.3.5 Sdružená výroba.....	63
8. Manažerské účetnictví ve stavební společnosti .....	66
9. Kontrola nákladů a analýza odchylek .....	67
9.1 Plánované náklady .....	67
9.1.1 Plánované náklady na architektonicko-stavební část.....	68
9.1.2 Plánované náklady na statiku.....	68
9.1.3 Plánované náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby .....	69
9.1.4 Plánované náklady na vzduchotechniku a chlazení .....	69

9.1.5 Plánované náklady na vytápění.....	70
9.1.6 Plánované náklady na vodovod.....	70
9.1.7 Plánované náklady na kanalizaci .....	70
9.1.8 Plánované náklady na plynovod .....	71
9.1.9 Plánované náklady na silnoproud .....	71
9.1.10 Plánované náklady na slaboproud.....	71
9.1.11 Plánované náklady na měření a regulaci.....	72
9.1.12 Plánované celkové náklady na stavební zakázku.....	72
9.2 Skutečné náklady .....	73
9.2.1 Skutečné náklady na architektonicko-stavební část.....	73
9.2.2 Skutečné náklady na statiku.....	74
9.2.3 Skutečné náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby .....	74
9.2.4 Skutečné náklady na vzduchotechniku a chlazení .....	74
9.2.5 Skutečné náklady na vytápění.....	75
9.2.6 Skutečné náklady na vodovod.....	76
9.2.7 Skutečné náklady na kanalizaci .....	76
9.2.8 Skutečné náklady na plynovod .....	76
9.2.9 Skutečné náklady na silnoproud.....	77
9.2.10 Skutečné náklady na slaboproud.....	77
9.2.11 Skutečné náklady na měření a regulaci.....	77
9.2.12 Skutečné celkové náklady na stavební zakázku.....	78
9.3 Porovnání plánovaných a skutečných nákladů .....	78
9.3.1 Porovnání nákladů na architektonicko-stavební část .....	79
9.3.2 Porovnání nákladů na statiku.....	80
9.3.3 Porovnání nákladů na požárně-bezpečnostní řešení stavby .....	80
9.3.4 Porovnání nákladů na vzduchotechniku a chlazení .....	81
9.3.5 Porovnání nákladů na vytápění .....	82
9.3.6 Porovnání nákladů na vodovod.....	83
9.3.7 Porovnání nákladů na kanalizaci.....	83
9.3.8 Porovnání nákladů na plynovod.....	83
9.3.9 Porovnání nákladů na silnoproud.....	84
9.3.10 Porovnání nákladů na slaboproud .....	85
9.3.11 Porovnání nákladů na měření a regulaci .....	85

9.3.12 Porovnání celkových plánovaných nákladů na zakázku s celkovými skutečnými náklady .....	86
10. Shrnutí.....	88
11. Závěr .....	90
Použitá literatura .....	91
Seznam zkratek a značek .....	92

## Seznam obrázků

Obrázek 1 Fáze systému řízení.....	23
Obrázek 2 Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu.....	24
Obrázek 3 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití.....	33
Obrázek 4 Porovnání plánovaných a skutečných nákladů.....	88
Obrázek 5 - Porovnání celkových plánovaných a celkových skutečných nákladů.....	89

## Seznam tabulek

Tabulka 1 - Rozdíl mezi nákladovým a manažerským účetnictvím.....	16
Tabulka 2 - Srovnání tradičního pojetí propočtové kalkulace s pojetím založeným na stanovení cílových nákladů.....	34
Tabulka 3 - Plánované náklady na architektonicko-stavební část.....	68
Tabulka 4 - Plánované náklady na statiku.....	69
Tabulka 5 - Plánované náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby.....	69
Tabulka 6 - Plánované náklady na vzduchotechniku a chlazení.....	69
Tabulka 7 - Plánované náklady na vytápění.....	70
Tabulka 8 - Plánované náklady na vodovod.....	70
Tabulka 9 - Plánované náklady na kanalizaci.....	71
Tabulka 10 - Plánované náklady na plynovod.....	71
Tabulka 11 - Plánované náklady na silnoproud.....	71
Tabulka 12 - Plánované náklady na slaboproud.....	72
Tabulka 13 - Plánované náklady na měření a regulaci.....	72
Tabulka 14 - Skutečné náklady na architektonicko-stavební část.....	73
Tabulka 15 - Skutečné náklady na statiku.....	74
Tabulka 16 - Skutečné náklady na požárně-bezpečností řešení stavby.....	74
Tabulka 17 - Skutečné náklady na vzduchotechniku a chlazení.....	75
Tabulka 18 - Skutečné náklady na vytápění.....	75
Tabulka 19 - Skutečné náklady na vodovod.....	76
Tabulka 20 - Skutečné náklady na kanalizaci.....	76

Tabulka 21 - Skutečné náklady na plynovod.....	76
Tabulka 22 - Skutečné náklady na silnoproud.....	77
Tabulka 23 - Skutečné náklady na slaboproud.....	77
Tabulka 24 - Skutečné náklady na měření a regulaci.....	78
Tabulka 25 - Porovnání nákladů na architektonicko-stavební část.....	79
Tabulka 26 - Porovnání nákladů na statiku.....	80
Tabulka 27 - Porovnání nákladů na požárně-bezpečnostní řešení stavby.....	80
Tabulka 28 - Porovnání nákladů na vzduchotechniku a chlazení.....	81
Tabulka 29 - Porovnání nákladů na vytápění.....	82
Tabulka 30 - Porovnání nákladů na vodovod.....	83
Tabulka 31 - Porovnání nákladů na kanalizaci.....	83
Tabulka 32 - Porovnání nákladů na plynovod.....	84
Tabulka 33 - Porovnání nákladů na silnoproud.....	84
Tabulka 34 - Porovnání nákladů na slaboproud.....	85
Tabulka 35 - Porovnání nákladů na měření a regulaci.....	86
Tabulka 36 - Porovnání celkových plánovaných nákladů na zakázku s celkovými skutečnými náklady na zakázku.....	87

# 1. Úvod

Jako téma své diplomové práce jsem si zvolila téma zabývající se manažerským účetnictvím ve stavebním podniku. Vybrala jsem si ho i z toho důvodu, že v bakalářské práci jsem se zabývala finanční analýzou stavebního podniku a chtěla jsem si rozšířit své znalosti.

Manažerské účetnictví slouží jako podklad pro rozhodování a řízení prováděné pracovníky podniku. Tato oblast je velmi rozsáhlá a proto nebylo v mých silách zahrnout do této práce všechny její části. S ohledem na podklady, které jsem obdržela, jsem se rozhodla, že v diplomové práci se budu zabývat odchylkovým řízením ve stavebním podniku. Na přání podniku, který mi poskytl podklady pro tuto práci, nebudu uvádět ani název tohoto podniku ani název zakázky.

Svoji diplomovou práci jsem rozdělila do dvou částí. V první části mé práce jsem se snažila co nejjasněji popsat manažerské účetnictví, popsat jeho vztah s jednotlivými složkami informačního systému, vymezit pojmy rozpočetnictví, kalkulační systém, rozdělení nákladů a v neposlední řadě objasnit rozdílové metody. Druhá část této práce je zaměřena na praktické uplatnění získaných znalostí v oblasti stanovení odchylek mezi náklady plánovanými a náklady skutečnými na konkrétní stavební zakázce. Odchylkové řízení je součástí controllingu. S jeho pomocí bych ráda přesvědčila čtenáře o důležitosti manažerského účetnictví, které je důležitým podkladem pro efektivní rozhodování a řízení, neboť s jeho pomocí zjistíme, kde jsme dělali v minulosti chyby a do budoucnosti se těmto chybám můžeme vyhnout.

## 2. Manažerské účetnictví

Podle Čechové (2006, s. 3) je u nás manažerské účetnictví chápáno jako účetnictví vytvořené „pro řízení“, což je také jeho hlavním úkolem, neboť by mělo sloužit vedení účetní jednotky ke správnému rozhodování o jejím chodu a dalším rozvoji.

### 2.1 Účetnictví

Nejprve bych ráda upřesnila, co si představit pod pojmem účetnictví. Z prvu bylo účetnictví chápáno jen jako zaznamenávání jevů probíhajících ve společnosti a to zejména proto, aby se tyto informace uchovaly do budoucna, jak uvádí Král (1997) ve své publikaci. S vývojem dochází k rozšíření použití účetních informací a to zejména jako nástroj pro řízení. Jak se dále v této publikaci dozvídáme, tyto dva pohledy na účetnictví můžeme také vidět v názvosloví v cizích jazycích, kde se první pojem překládá jako nástroj záznamu hospodářských jevů a druhý jako nástroj řízení.

### 2.2 Vývoj manažerského účetnictví

Vývoj nákladů, které jsou hlavní složkou nákladového účetnictví, bychom měli podle Schrolla, Janouta, Krále a Králíčka (1993) členit alespoň do tří vývojových stádií:

- *První stádium:*

Zde se nerozdělují náklady z hlediska finančního a nákladového účetnictví, ale rozhodující je rozdělení z hlediska finančního účetnictví, které na náklady pohlíží jako na snížení kapitálu.

- *Druhé stádium:*

V tomto stádiu, již nestačí členění z hlediska finančního účetnictví, ale zahrnuje i členění z hlediska nákladového účetnictví, které náklady chápe jako účelné vynaložení finančních zdrojů.

- *Třetí stádium:*

Používané v současné době. Jeho hlavním úkolem je poskytovat informace z nákladového účetnictví vedoucím pracovníkům, kteří je používají pro rozhodování.

### 2.2.1 Světový vývoj manažerského účetnictví

Podle Schrolla, Janouta, Krále a Králíčka (1993) lze zjednodušeně vývoj nákladového účetnictví rozdělit do pěti stádií, ve kterých postupně přechází k manažerskému účetnictví.

➤ *1. etapa (konec 18. století – konec 19. století)*

Tato etapa byla ovlivněna průmyslovou revolucí, po které se začínaly rozvíjet průmyslové a dopravní podniky se sériovou výrobou. V této etapě bylo hlavní funkcí nákladového účetnictví poskytování podkladů pro výslednou kalkulaci skutečných vlastních nákladů, ze které se stanovovaly prodejní ceny.

➤ *2. etapa (konec 19. století – přibližně 1914)*

Sortiment výrobků se rozšiřuje, vznikají velké podniky, ve kterých se vyrábí více druhů výrobků. S tím jsou spojené problémy s kalkulací, obzvláště pak s připočítáním režie a kalkulací ve sdružené výrobě. Začíná se rozvíjet vědecké řízení výroby, které vede k normování. Pomalu se vyvíjí normová metoda.

➤ *3. etapa (1910 – 1940)*

Tato etapa je typická pro horizontální a vertikální integraci velkých podniků. Z tohoto důvodu je nutné zavést účetnictví, za které si odpovídají jednotlivá střediska.

➤ *4. etapa (1940 – 1980)*

Vzhledem k velkému rozvoji zbrojní techniky, elektroniky, výrobě raket, družic apod. jsou kladeny nové požadavky na dodavatele. Dlouhý výrobní proces zvyšuje význam strategických nákladů, které jsou vázané na technický rozvoj a technickou přípravu výroby. Zvyšuje se význam rozpočetnictví a předběžných kalkulací. V kusové a malosériové výrobě vznikají určité problémy s kontrolou a řízením nákladů.

➤ *5. etapa (1980 – dodnes)*

Tato etapa je typická mechanizací, automatizací a robotizací, což zvyšuje nároky na kvalitu a zpřesnění dodávek materiálu. Velikost fixních nákladů se zvyšuje a velikost přímých mezd se naopak snižuje. Napovrch vystupují negativní dopady způsobu, kterým přičítáme režie. Do této doby se nákladové účetnictví orientovalo převážně na potřeby finančního účetnictví. V této době tento přístup není vhodný a naopak se klade velký důraz na potřebu informací, které nám dává nákladové účetnictví, jež se používají pro rozhodování.



## 2.3 Rozdíl mezi manažerským a nákladovým účetnictvím

Postupem času se začíná nákladové účetnictví přetvářet na manažerské účetnictví. V tabulce 1 můžeme vidět nejenom mechanické srovnání těchto dvou forem účetnictví, ale Král (1997) zde naznačuje vývojové tendence, které provázely přechod účetnictví nákladového k dnešnímu pojetí manažerského účetnictví.

Tabulka 1 - Rozdíl mezi nákladovým a manažerským účetnictvím

Č.	Oblast působení tendence	Nákladové účetnictví (v úzkém pojetí)	Manažerské účetnictví (současný stav)
1	Druh řízení	Operativní řízení	Operativní, taktické i prvky strategického řízení
2	Předmět	Náklady, později náklady i výnosy	Náklady, výnosy a někdy i peněžní toky
3	Zaměření	Na hospodárnost	Na hospodárnost i efektivnost (z hlediska rozpočtování i na likviditu)
4	Vztah k ekonomickému okolí podniku	Pouze vnitřní jevy	Vnitřní, ale i některé vnější jevy ovlivňující rozhodování
5	Vztah k prvkům řízení	Zjišťování jevů, popř. dílčí prvky kontroly	Soustavná kontrola, rozbor, upozorňování, informace pro rozhodování, stanovení úkolů pro budoucnost
6	Časová orientace	Na minulost	Na budoucnost
7	Složky informačního systému	Účetní, popř. statistické zachycení nákladů a výsledná kalkulace	Navíc předběžné kalkulace, rozpočetnictví, statistická šetření, popřípadě i aplikace statistických a ekonometrických metod
8	Vztah k rozboru	Podklad k rozboru skutečnosti	Rozbor orientovaný na vývoj, na rozhodování a na stanovení úkolů
9	Struktura nákladů (popř. i výnosů)	„Klasické“ struktury (podle druhů, účelů, útvarů)	Nejrůznější struktury podřízené zejména typu rozhodovací úlohy
10	Rozsah nákladů (popř. i výnosů)	Všechny náklady (popř. výnosy), často omezené na provozní, výrobní, obchodní a podobnou činnost	Často pouze vybrané náklady (popř. výnosy) specifické pro rozhodování
11	Časový úsek zjišťování informací	Krátkodobě a pravidelně (např. měsíčně)	Různé časové úseky podle sledovaného cíle, zejména pro potřeby řízení a rozhodování

## 2.4 Úkoly manažerského účetnictví

V této kapitole bych ráda nastínila úkoly manažerského účetnictví, s nimiž se můžeme v dnešní době setkat.

Jak uvádí Hradecký, Lanča a Šiška (2008) literární prameny se v dnešní době shodují na tom, že informace, které získáme prostřednictvím manažerského účetnictví, používáme k vnitřnímu řízení podniku. Ke správnému řízení podniku potřebují manažeři informace pro:

- Plánování činností.
- Rozhodování.
- Kontrolu činností.

Vzhledem k tomu, že informace, které získáme z manažerského účetnictví, vycházejí ze všech tří součástí manažerského účetnictví (kalkulace, rozpočetnictví, nákladové účetnictví), jež musíme považovat za rovnocenné, můžeme úkoly manažerského účetnictví definovat jen obecně. A to podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, str. 75) takto: *„Úkoly manažerského účetnictví je tedy možné vyjádřit jako výsledek zpracování informací metodami, vlastními všem třem součástem manažerského účetnictví.“*

Hradecký, Lanča a Šiška (2008) uvádějí podrobný výčet úkolů manažerského účetnictví, který pochází z publikace Nákladové a manažerské účetnictví od B. Krále (1997, s. 27), takto:

- V první řadě by mělo manažerské účetnictví poskytovat informace o:
  - struktuře nákladů, především ve druhovém a účelovém členění,
  - výkonech,
  - útvarech.
- Také by mělo zabezpečovat dobrou funkci:
  - kalkulačního systému,
  - útvarového odpovědnostního řízení,
  - běžné kontroly nákladů,
  - podnikových rozpočtů,
  - rozpočtů režie,

- rozpočtů střediskových nákladů a výnosů.
- V neposlední řadě by mělo zabezpečit podklady, popřípadě výpočty:
  - rozhodovacích úloh.

## 3. Vztah manažerského účetnictví k jednotlivým složkám informačního systému

Vztahy manažerského účetnictví k jednotlivým složkám informačního systému jsou pro podnik velice důležité, proto bych se chtěla pokusit v této kapitole čtenáře seznámit s nejdůležitějšími z nich.

### 3.1 Vztah k finančnímu účetnictví

Jak uvádí Král (1997) je tento vztah ovlivňován nejméně třemi faktory, kterými jsou:

- standardizace finančního účetnictví;
- orientace finančního účetnictví na externí uživatele;
- informace, jež poskytuje finanční účetnictví, jsou odlišné od těch informací, které potřebujeme pro vnitřní potřeby řízení.

#### 3.1.1 Důsledky standardizace finančního účetnictví

Jelikož standardizace finančního účetnictví se převážně zaměřuje na požadavky externích uživatelů, neplní vždy všechny vnitřní potřeby, a proto jsou tyto potřeby vyžadovány od účetnictví manažerského.

Druh a rozsah informací je předurčen, neboť požadavky standardizace se musí vždy splnit. U informací pro řízení a rozhodování podniku je tomu naopak. Podnik určuje druh, rozsah i podrobnosti požadovaných informací, ale vždy musí dbát na to, aby náklady na pořízení těchto informací, byly nižší, než efekty, jež poskytují.

Největší rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím, spočívá v tom, že centrální úpravou finančního účetnictví stabilizujeme požadavky na jeho obsah a formu, kdežto u manažerského účetnictví se tyto požadavky neustále mění. Čím více je situace v podniku složitější a nepříznivější, tím více vyžadujeme informace manažerského účetnictví.

### 3.1.2 Důsledky orientace finančního účetnictví na externí uživatele

Uzavřený systém, jenž je vytvářen finančním účetnictvím, má za úkol zobrazit veškerá aktiva, pasiva, výnosy, náklady a hospodářský výsledek. Některé náklady, výnosy a aktiva mohou vznikat nejen externě, ale i interně. Zobrazení interních vztahů není vždy ve finančním účetnictví patrné, neboť je orientováno převážně na externí uživatele. Na druhé straně stojí účetnictví manažerské, které je orientováno interně, a proto je důležité z něho přebírat prvky, které mají interní původ, abychom nemuseli tyto prvky zachycovat dvakrát. Nyní si uvedeme příklady, kdy účetnictví finanční přebírá informace z účetnictví manažerského. Většinou jde o tyto případy:

- stav a změna stavu zásob vlastní výroby;
- vlastní náklady aktivovaných výkonů;
- náklady na prodané výkony, správní náklady, odbytové náklady, náklady na výzkum a vývoj, členíme-li výsledovku podle účelu;
- časové rozlišení.

Nesmíme však podřizovat manažerské účetnictví požadavkům účetnictví finančního.

### 3.1.3 Věcně rozdílné, popřípadě doplňkové informace

Příčinou, jež vede k odlišnému zobrazení určitých informací, je rozdílnost v orientaci finančního a manažerského účetnictví. Pro manažerské účetnictví jsou vyžadovány doplňkové informace, které však nejsou součástí účetnictví finančního. Jsou to především tyto informace:

- finanční účetnictví je řízeno tzv. účetními zásadami, které jsou převážně orientovány na externího uživatele, kdežto manažerské účetnictví se orientuje na uživatele interní, jako příklad můžeme uvést oceňování na bázi „historických“ nákladů, které používáme ve finančním účetnictví, ale pro potřeby rozhodování je nepoužitelné, finanční účetnictví vykazuje určitý jev z jednoho hlediska, kdežto manažerské účetnictví tento jev vykazuje z více hledisek;
- manažerské účetnictví je zaměřováno především na provozní činnost, ale do finančního účetnictví musíme zahrnout i finanční a mimořádnou činnost;
- základní funkce manažerského účetnictví spočívá v poskytnutí informací podle výkonů, jež jsou potřebné pro kalkulaci, která je důležitá pro cenová rozhodnutí.

### 3.2 Vztah k finanční analýze

Král (1997) říká, že vztah manažerského účetnictví k finanční analýze, nelze zcela jasně vymezit, neboť názory na něj se různí.

- Občas bývá finanční analýza považována za „prodlouženou ruku“ finančního účetnictví v oblasti jeho rozboru. Finanční účetnictví je orientované pouze na externí uživatele, z čehož vyplývá, že finanční analýza vypočtená ze zveřejňované účetní závěrky je také orientována pouze na externí uživatele.
- Pro vnitřní využití ji můžeme použít díky tomu, že finanční účetnictví obsahuje i podrobnější informace, než ty, které jsou zveřejněny v účetních závěrkách.
- Pro vnitřní rozbor používáme velké množství informací z finančního účetnictví, ale potřebujeme také část informací z účetnictví manažerského.
- Základní koncepce finančního účetnictví je značně závislá na dostupnosti informací pro finanční analýzu. Jde-li o koncepci výsledovky, neplatí to bez výhrad.
- Základním východiskem sestavení podnikového rozpočtu je zanalyzování údajů, které nám poskytuje finanční účetnictví. Stává-li se podnikový rozpočet součástí manažerského účetnictví, nemůžeme finanční analýzu z koncepce manažerského účetnictví vyloučit.
- Rozhodování o investicích má v manažerském účetnictví velmi specifické postavení poskytující nejméně dva pohledy:
  - proveditelnost investičního projektu;
  - financování investičního projektu.

Z těchto důvodů se investiční rozhodování velmi úzce váže na investiční a kapitálový rozpočet. Pro zjištění nejvhodnějšího způsobu financování potřebujeme jak informace z manažerského účetnictví, tak informace z finanční analýzy. Manažerské účetnictví nerozebírá pouze informace, které poskytují specifické prvky vytvářející manažerské účetnictví, avšak i informace, jež jsou poskytovány finanční analýzou.

### 3.3 Vztah ke statistice

Král (1997) uvádí, že se vztah manažerského účetnictví ke statistice většinou nevymezuje. Vyplývá to zřejmě z toho, že připouštíme i statistické vykazování

skutečných jevů, nikoli pouze jejich účtováním. V současné době se do vztahu manažerského účetnictví a statistiky velmi často promítají klíčová postavení rozborů tohoto účetnictví:

- využívá informace poskytované statistickými šetřeními;
- nepostradatelným nástrojem nejen v rozboru, ale i v některých optimalizačních úlohách se stává užití statistických metod, popřípadě určitých ekonometrických metod, v poslední době tyto metody slouží také k hodnocení rizika a nejistoty, jež jsou spojené s rozhodováním o budoucnosti.

### 3.4 Vztah ke controllingu

#### 3.4.1 Controlling

Podle Krále (2002, str. 24) je controlling chápán jako: *„metoda, jejímž cílem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů“*. Také zde vymezuje controlling podle jednoho z jeho nejznámějších programátorů P. Horvátha:

*„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení podnikových výsledků.“*

Král (2002) obsahově vymezil controlling dvěma subsystémy:

- Subsystémem plánování a kontroly.
- Subsystémem, který zajišťuje informační základnu.

Integrace plánování a kontroly je považována za základní kámen pro fungování controllingu.

Zajištění koordinace, na kterou je controllingem kladen velký důraz, nezajistíme jen propojením dílčích složek plánování a kontroly, ale musíme také důsledně propojit vazby mezi plány (úkoly, cíli) a jejich kontrolou. Touto vazbou dostáváme tzv. „řídící kruh“, který je uveden na obrázku 1 (Král, 2002).

Je patrné, že řídicí kruh musí zajišťovat informační systém, jenž ho bude podporovat relevantními údaji a hlavně vazbami mezi nimi.



Obrázek 1 - Fáze systému řízení

### 3.4.2 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Král (2002) uvádí, že manažerské účetnictví můžeme porovnávat pouze s informačními nástroji controllingu, neboť, jak jsem již uváděla výše, controlling je metoda řízení, která má za úkol zvyšování účinnosti systému řízení neustálým porovnáváním skutečnosti se žádoucím stavem, následné vyhodnocování odchylek a aktualizování cílů, zatímco manažerské účetnictví je pouze informační nástroj systému řízení.

Mezi manažerským účetnictvím a informační podporou controllingu můžeme nalézt nějaké rozdíly.

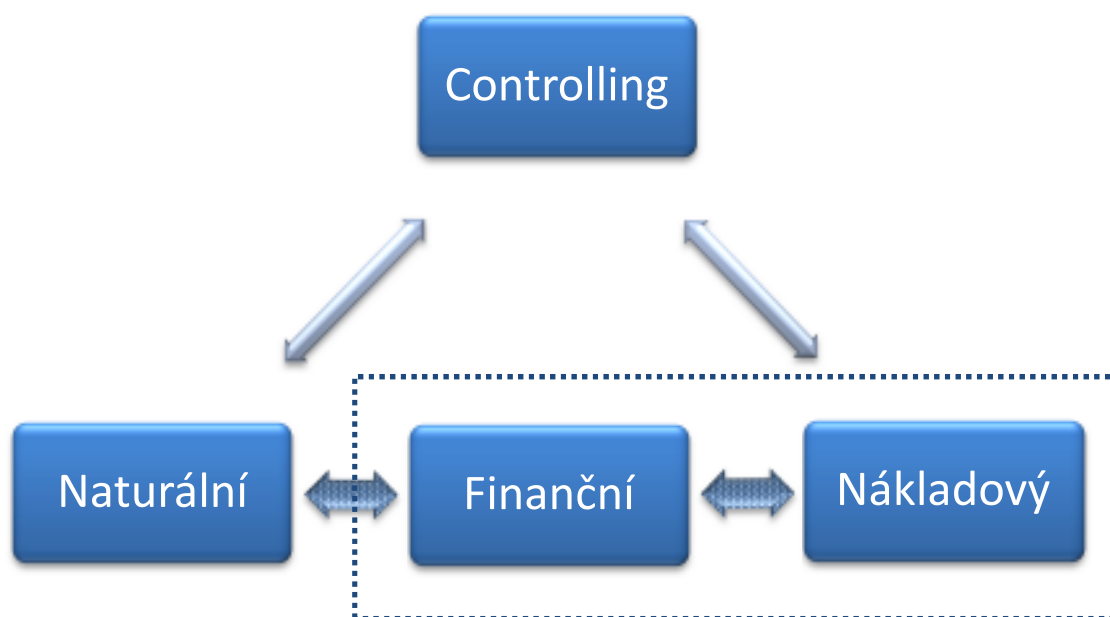
Manažerské účetnictví se z velké části opírá o hodnotové charakteristiky, kdežto v controllingu nacházíme mnohem více i informace nepeněžní. Můžeme tedy



konstatovat, že dvěma zaměřeními controllingu pokrýváme informace manažerského účetnictví, které jsou určené pro potřeby řízení. Těmito zaměřeními jsou:

- Nákladový controlling
  - Toto zaměření controllingu se v první řadě soustředí na řízení faktorů ovlivňujících výši zisku podniku, čímž se zaměřují i na jeho náklady a výnosy.
- Finanční controlling
  - Naproti tomu toto zaměření controllingu se zabývá především řízením finanční a kapitálové struktury podniku a také řízením jeho peněžních toků.

Jak můžeme vidět na obrázku číslo pro manažerské účetnictví je zajímavá ta část controllingu, jež je orientována na informace pro řízení věcné, naturální stránky podnikání.



Předmět informačního zobrazení  
manažerského účetnictví

Obrázek 2 - Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu

Podíváme-li se na to z hlediska fází rozhodovacího procesu, controlling zdůrazňuje tu oblast informací, jenž je určena pro řízení, kdežto manažerské účetnictví je zaměřené spíše na získávání informací pro manažery, kteří podle nich rozhodují o budoucnosti. Jak zmiňuje Král (2002), je toto porovnání jaksi mechanické, neboť chceme-li, aby nám informační systém poskytoval podklady pro správné ohodnocení variant budoucího vývoje, potřebujeme kvalitně stanovit cílové informace žádoucího stavu, což je heslem controllingu.

Král (2002, str. 27) říká, že: *„Zajištění této funkce souvisí hlavně s prodloužením časového horizontu, na který se zpracovává systém plánů a rozpočtů; dlouhodobé rozpočty se totiž daleko více chápou jako nástroj nalézání a eliminace „úzkých míst“ v rozvoji firmy než jako úkol zadaný managementu. Zejména eliminace úzkých míst je pak v zásadě rozhodováním mezi různými variantami, které se liší náročností na výdaje a úrovní přínosů.“*

Nejsilněji však oba přístupy spojuje chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje, neboť tyto informační nástroje prosazují koordinaci všech funkcí systému řízení, což je umožněno jejich cíli a prostředky dosažení. Je to dáno tím, že stanovení strategických cílů podniku i analýza odchylek je vytvářena na základě účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisku a ztráty a peněžních toků).

### 3.5 Vztah k rozpočetnictví

Rozlišujeme dvě nebo tři složky rozpočtů, jak uvádí Král (1997):

- rozpočty podnikové;
- rozpočty vnitropodnikové;
- rozpočet investiční (kapitálový);
  - strategický a dlouhodobý rozpočet.

Na finanční účetnictví, respektive na účetní závěrku, jsou vázány podnikové rozpočty označované jako hlavní (velitelský) rozpočet. Zdůrazňuje se tím fakt, že jednak vyznačují směrné úkoly pro podnik a na druhé straně jsou výchozími směrnými veličinami pro vnitropodnikové rozpočty, jejichž nejdůležitějšími rozpočty jsou rozpočty režijních nákladů, střediskových nákladů a výnosů.

Důvody, proč považujeme rozpočetnictví za součást manažerského účetnictví, jsou tyto:

- rozpočet je vždy vyvolán vnitřními potřebami řízení, podnik si určuje jak způsob, tak formu rozpočtování;
- nejvýrazněji je vnitřní orientace rozpočtu patrná u rozpočetní výsledovky, jenž je buď sestavována jen v účelovém členění, nebo je později transformována do členění druhového, což je významné pro potřeby rozboru, je úzce vázána na rozpočty střediskových nákladů (výnosů) a na rozpočty režie;
- velmi důležitým nástrojem řízení likvidity je rozpočet peněžních toků, pro který se používá přímá metoda jeho sestavování, je také úzce spojován s manažerským účetnictvím, kdežto přehled skutečných peněžních toků je odvozen od údajů finančního účetnictví;
- to samé platí pro rozpočetní rozvahu, je praktické vycházet ze struktury rozvahy finančního účetnictví, avšak i zde se promítají vnitřní potřeby řízení, zejména v:
  - struktuře aktiv a pasiv, která se zjednodušuje;
  - v krátkodobém rozpočtování se největší váha klade na oběžná aktiva a krátkodobé závazky;
  - investiční rozpočet zajišťuje vazbu na stálá aktiva a na dlouhodobý kapitál;
  - v dlouhodobém rozpočtování se klade důraz na stálá aktiva a dlouhodobý kapitál, oblast oběžných aktiv a pasiv se rozpočtuje zhuštěně.

## 4. Rozpočetnictví

Tuto kapitolu bych ráda zaměřila na osvětlení pojmu rozpočetnictví, neboť je důležitou součástí manažerského účetnictví.

### 4.1 Charakteristika rozpočetnictví

Nejprve bych chtěla vysvětlit, co si představit pod pojmem rozpočet. Podle CIMA (the Chartered Institute of Management Accountants) přeloženo Mgr. Ing. Martinem Houskou a Ing. Libuší Šoljakovou, Ph. D. (2003, s. 109) je rozpočet kvantitativní výkaz vytvořený na určité časové období, zahrnující plánované výnosy, náklady, aktiva, závazky a peněžní toky. Rozpočet je také nástrojem řízení, jež podporuje organizační proces a napomáhá při koordinaci činností. Hlavní podnikový rozpočet zajišťuje plánovací funkci. Kontrola je prováděna porovnáním variantního rozpočtu se skutečnými náklady.

#### 4.1.1 Úkoly rozpočetnictví

Jak uvádí Hradecký, Lanča a Šiška (2008) rozpočetnictví se zaměřuje na budoucnost, soustava rozpočtů modeluje budoucí průběh procesů v podniku. Umožňuje tak manažerskému účetnictví vidět do budoucnosti, nejenom hodnotit minulost. Rozpočetnictví je jak nástroj hodnotového řízení, jež stanovuje úkoly, které má podnik splnit, ale rovněž kontroluje jejich plnění.

Základními úkoly rozpočtů jsou:

- *zefektivnění řídicího procesu*
  - toto zefektivnění se především týká fáze plánování a rozhodování
  - tento úkol je považován za prvořadý, neboť rozpočty nám ukazují budoucí vývoj podniku a jeho finanční situaci
- *koordinace podnikových činností*
  - díky rozpočtům můžeme zjistit případné komplikace již před realizací
  - simulují budoucí vývoj podniku a tím umožňují sladit budoucí projekty
  - napomáhají koordinovat a optimalizovat veškeré činnosti v podniku

- *poskytování podkladů pro průběžnou kontrolu*
  - soustava rozpočtů, která je schvalována vedením podniku a ukládá budoucí úkoly, je závazná pro všechny jeho pracovníky, kteří se snaží realizovat cíle stanovené v těchto rozpočtech
  - průběžnou kontrolou rozpočtů zjišťujeme, jak se daří zadané úkoly plnit
  - odchylky od plánu, nám umožňují zaměřit se na slabá místa a zlepšit jejich plnění
- *motivování k dosažení cílů podniku*
  - stanovíme-li jednoznačné a kontrolovatelné cíle, které jsou kvantifikované v rozpočtech, můžeme na jejich splnění navázat finanční odměnu vedoucím pracovníkům nebo všem pracovníkům střediska odstupňovanou podle míry splnění tohoto cíle
  - je dobré sestavovat rozpočty za účasti těchto pracovníků, aby tyto cíle akceptovali a dávat jim jen takové cíle, které mohou svou činností ovlivnit

Musíme však dbát také na to, aby finanční stimulace neměla negativní vliv na práci vedoucích pracovníků jednotlivých středisek a oni se nesnažili splnit rozpočet, i přesto že by skutečné náklady mohly být nižší. Neboť cílem každého podniku je co největší snižování nákladů.

#### 4.1.2 Obsah rozpočetnictví

Hradecký, Lanča a Šiška (2008) popisují obsah rozpočtu jako údaje o budoucnosti, které jsou vyjádřeny peněžně. Soustavu rozpočtů rozdělíme podle jejich obsahu na relativně homogenní podmnožiny.

System rozpočetnictví obsahuje:

- *celopodnikové rozpočty*
  - jsou to rozpočty, které sestavujeme za celý podnik, což znamená, že vymezují úkoly celému podniku
  - tyto rozpočty se skládají ze tří velmi důležitých částí, kterými jsou rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků

- *střediskové rozpočty*
  - rozpočty stanovené pro jednotlivá střediska, vymezují úkoly těmto střediskům a kontrolu jejich plnění

Podle charakteru rozpočtovaných veličin můžeme rozlišovat tři podmnožiny podnikových rozpočtů:

- *rozpočty nákladů a výnosů*
  - udávají spotřebu ekonomických zdrojů za středisko či podnik v daném časovém období, která je vyjádřena penězi
  - náklady a výnosy nejsou spojeny s vydanými či přijatými penězi, pouze nás informují o úbytcích či přírůstcích ekonomické užitečnosti
  - nejčastěji se tyto rozpočty stanovují na kalendářní případně hospodářský rok a rozdělují se podle jednotlivých měsíců
  - mezi tyto rozpočty patří rozpočty režijních nákladů výrobních či správních středisek, roční rozpočty předpokládaných tržeb za výkony podniku atd., jako příklad komplexního rozpočtu nákladů a výnosů můžeme uvést roční rozpočetní výsledovku za celý podnik, kterou sestavujeme pomocí spojení všech dílčích rozpočtů nákladů a výnosů
- *rozpočty stavů (stavových veličin)*
  - v těchto rozpočtech uvádíme stavy jednotlivých majetkových a závazkových položek k danému okamžiku
  - rozpočty tokových veličin nám udávají objem spotřeby nebo výkonů v určitém časovém období, kdežto rozpočty stavových veličin znázorňují plánovaný stav majetku a závazků v určitém okamžiku, což znamená, že rozpočty tokových veličin jsou stanoveny například za kalendářní rok a rozpočty stavových veličin jsou stanoveny k poslednímu dni tohoto období
  - příkladem rozpočtu stavových veličin je například rozpočet konečného stavu zásob materiálu a surovin ke konci rozpočetního období, rozpočet konečného stavu nedokončené produkce či finálních výrobků ke konci rozpočetního období nebo třeba rozpočet konečného stavu pohledávek a závazků atd.

- sloučíme-li všechny dílčí rozpočty stavových veličin, dostaneme rozpočtovou rozvahu
- *rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků)*
  - udávají také plánované toky za určité časové období, avšak na rozdíl od nákladů a výnosů jsou zobrazovány v penězích
  - informují nás o přijatých a vydaných peněžních prostředcích a jejich ekvivalentech za určité časové období
  - příkladem těchto rozpočtů jsou rozpočty inkasa pohledávek, rozpočty výdajů na nákup surovin a materiálů atd.
  - pokud dáme dohromady všechny rozpočty příjmů a výdajů za určité časové období, dostaneme rozpočetní výkaz peněžních toků, který nám vypovídá o plánované solventnosti a likviditě daného podniku

Jako další kritérium charakterizující obsah rozpočtů a sloužící k jejich klasifikaci uvádí Hradecký, Lanča a Šiška (2008) strategickou a operativní oblast řízení, níž úzce souvisí období, na které je rozpočet sestavován. Pokud spojíme tato kritéria, získáme dva druhy rozpočtů:

- *strategické rozpočty*
  - v těchto rozpočtech jsou zobrazovány peněžní kvantifikace dopadů strategických plánů podniku
  - malé množství položek
  - celopodnikové rozpočty stanovené na období 3 – 10 let, v každém roce se vytvoří zjednodušené výkazy účetní závěrky
- *operativní rozpočty*
  - navazují na rozpočty strategické
  - dochází k podrobné konkretizaci údajů prvního roku strategického rozpočtu, rozpočtujeme údaje pro jednotlivé měsíce a zpodobňujeme celopodnikové údaje na údaje jednotlivých středisek

Všechny uvedené rozpočty můžeme vzájemně kombinovat.

### 4.1.3 Forma rozpočtů

Hradecký, Lanča a Šiška (2008) rozlišují dvě základní formy rozpočtů. Jedna forma rozpočtu zohledňuje závislost nákladů střediska na úrovni jeho aktivity a druhá tuto závislost nezohledňuje. Důležité je to zejména tehdy, má-li rozpočet správně plnit svou kontrolní a motivační funkci. Jelikož v praxi vznikají střediskům náklady fixní, variabilní, ale i smíšené musíme umožnit úpravu rozpočtu podle skutečných objemů aktivit jednotlivých středisek.

Hlavní formy rozpočtů podle tohoto kritéria jsou:

- *pevné rozpočty*
  - používáme na náklady režijní, které se s objemem výroby nemění
  - rozpočty nám udávají částky, které jednotlivá střediska nesmí v daném časovém úseku překročit
  - tyto rozpočty nejčastěji používáme pro správní střediska
- *pružné rozpočty*
  - jsou závislé na objemech výkonů jednotlivých středisek, proto své náklady dělí na náklady fixní a variabilní
  - u výrobních středisek se používají jako měřítko aktivity počty dokončených výrobků, u obslužných a pomocných středisek jde obvykle o objem hodin, výsledný rozpočet odděluje náklady, které jsou závislé na objemu výkonů a náklady, které jsou na objemu výkonů nezávislé

Formálním znakem rozpočtů může také být jeho podrobnost, kterou však nelze obecně klasifikovat, jelikož jsou velice mnohotvárné.

Existuje také specifická forma rozpočtu tzv. klouzavý rozpočet. Zpravidla mívají charakter strategických rozpočtů. Rozpočet pro období 2008 - 2011 po roce 2008, sestavíme na období dalších tří let 2009 – 2012, takto postupujeme i v dalších letech. S klouzavými rozpočty se můžeme též setkat u operativních rozpočtů, které můžeme takto stanovovat například na čtvrtletí.

Můžeme se setkat i s celou řadou dalších rozpočtů například s rozpočty sestavovanými ex ante a ex post.



## 5. Kalkulační systém

Král (2002) říká, že použití kalkulací v řízení je velice mnohostranné a obzvláště kalkulace finálních výkonů, polotovarů, činností, dílčích aktivit a operací můžeme označit jako informační nástroj s nejširším spektrem využití:

- Kalkulace používáme jako podklad pro rozhodování o optimální sortimentní skladbě prodávaných výkonů a o způsobu jejich provádění.
- Formou vnitropodnikových cen nám umožňují zobrazovat vztahy mezi odpovědnostními útvary a způsobem ocenění nám také ovlivňují chování pracovníků těchto útvarů takovým způsobem, aby jejich jednání bylo v souladu s podnikovými cíli.
- Dále je využíváme jako nástroj pro řízení hospodárnosti obzvláště při vynaložení jednicových, případně ostatních variabilních nákladů daných výkonů.
- Pro zhodnocení variantních cenových úvah jsou kalkulace široce používaným nástrojem.
- Jsou také důležitým podkladem pro tvorbu plánů nákladů, výnosů a zisku.
- V neposlední řadě využíváme kalkulace pro ocenění stavů a změn stavů nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a dalších aktivovaných výkonů.

V podniku sestavujeme různé typy kalkulací, v závislosti na účelu jejich použití, neboť jediný propočet nákladů na kalkulační jednici nemůže plnit všechny uvedené úkoly.

Kalkulační systém, často značně rozsáhlý a variantní, je tvořen všemi v podniku sestavovanými kalkulacemi a vztahy mezi nimi. Jednotlivé kalkulace jsou prvky tohoto systému a liší se zobrazením vztahů plných a dílčích nákladů ke kalkulační jednici, metodami přiřazování nákladů předmětu kalkulace, dobou sestavení a také vztahem k časovým horizontům jejich použití. Základní kritérium pro rozlišení jednotlivých kalkulací je to, zda jsou podkladem pro strategické rozhodování, střednědobé (taktické) řízení, preventivní, běžné (operativní) řízení nebo následné ověření průběhu provádění podnikových výkonů.

Kalkulační systém můžeme členit například způsobem, který je znázorněn na obrázku 3.

Účinnost kalkulačních systémů je ovlivněna rozsahem a obsahovou kvalitou prvků, které jsou v něm obsaženy, ale také je do značné míry ovlivňována vazbami, jež existují mezi prvky a umožňují tak porovnávat jednotlivé kalkulace, kombinovat jejich informace a v neposlední řadě je využívat ve značně variantních spojeních.



Obrázek 3 - Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití

## 5.1 Propočtová kalkulace

Za hlavní úkol propočtové kalkulace Král (2002) považuje vytváření podkladů pro předběžná posouzení efektivností, resp. pro navrhování cen nově zaváděných nebo individuálně prováděných výkonů. Náklady kalkulujeme, jak pro výkony určené pro prodej mimo podnik, tak i pro výkony, které jsou určené pro vnitřní potřebu podniku.

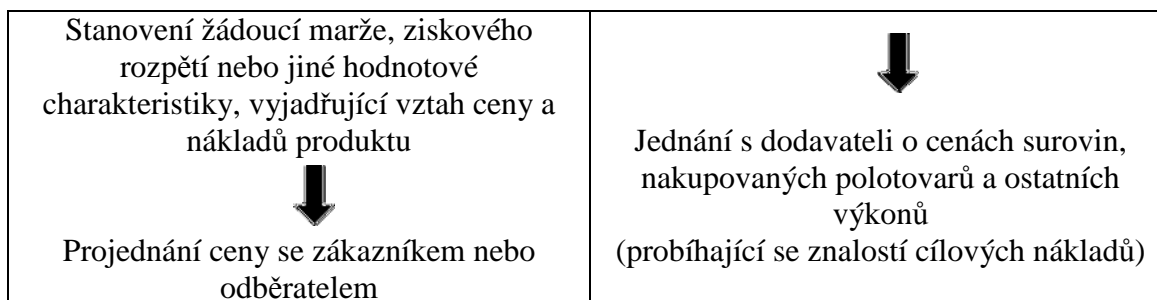
Před konstrukční a technologickou přípravou sestavujeme zpravidla propočtovou kalkulaci společně s technickým upřesněním výrobku nebo jiného výkonu. Nemáme však ještě k dispozici příslušné spotřební nebo výkonové normy, a proto sestavujeme kalkulaci na základě různých orientačních podkladů.

K tradičním cílům propočtových kalkulací prosazujících se v současné době v zakázkově orientovaných výroбах, které mají dlouhý výrobní cyklus a nižší úroveň konkurence, patří především vyjádření nákladové náročnosti výkonů odpovídajícím současným schopnostem podniku při jeho výrobě a vytvoření podkladů pro zpracování cenových nabídek. Vzhledem k rostoucí konkurenci se postavení propočtové kalkulace mění. Její hlavní cíl již není vyjádření současné podmínky výroby a její nákladové náročnosti, nýbrž vyjádření cílových podmínek, které by podnik měl dosáhnout, jestliže chce vstoupit s výrobkem na trh a při jeho prodeji být, alespoň částečně úspěšný. Vyjádření nákladové náročnosti výkonu tímto způsobem se zpravidla nazývá kalkulace cílových nákladů.

Tabulka 2. vyjadřuje vztah mezi tradičním přístupem ke zpracování propočtové kalkulace a přístupem založeným na kalkulaci cílových nákladů (Král, 2002).

Tabulka 2 Srovnání tradičního pojetí propočtové kalkulace s pojetím založeným na stanovení cílových nákladů

Tradiční způsob zpracování propočtové kalkulace	Propočtová kalkulace jako kalkulace cílových nákladů
<p>Průzkum trhu s cílem zjistit potřeby a zájem zákazníků</p> <p>↓</p> <p>Výzkum a vývoj produktu <b>(propočtová kalkulace jako výraz podnikových schopností)</b></p> <p>↓</p> <p>Konstrukční a technologická příprava</p> <p>↓</p> <p>Jednání s dodavateli o cenách surovin, nakupovaných polotovarů a ostatních výkonů</p> <p>↓</p> <p><b>Zpracování výchozí operativní a plánové kalkulace nákladů</b> (v případě příliš vysoké nákladové náročnosti návrat do fáze konstrukční a technologické přípravy)</p> <p>↓</p>	<p>Průzkum trhu s cílem zjistit potřeby a zájem zákazníků, včetně představ o vztahu užitečných vlastností a ceny</p> <p>↓</p> <p>Výzkum a vývoj produktu</p> <p>↓</p> <p>Stanovení <b>cílové prodejní ceny</b>, která vychází z průzkumu trhu a bere v úvahu cílový objem prodeje</p> <p>—</p> <p>Stanovení cílové marže, ziskového rozpětí nebo jiné hodnotové charakteristiky vyjadřující vztah ceny a nákladů produktu</p> <p>↓</p> <p><b>Propočtová kalkulace jako výraz cílových nákladů</b></p> <p>↓</p> <p>Konstrukční a technologická příprava (pracující pod tlakem cílových nákladů)</p>



## 5.2 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se podle Krále (2002) používá zejména pro výkony, které opakují výrobu či provádění v delším časovém úseku. Tato kalkulace se sestavuje již na základě podrobné konstrukční a technologické přípravy výroby určitého výrobku, která obsahuje stanovení výchozích spotřebních a výkonových norem. Spotřební a výkonové normy určujeme z již vytvořeného konstrukčního řešení výrobku, navržené technologie a z organizace výroby.

Dále tyto normy upravujeme o inovace a změny, jež mají v plánovaném období nastat. Inovace a změny, ke kterým má v celém hodnoceném období dojít kvantifikujeme v plánu, který nazýváme například plán technicko-organizačních opatření, plán změnového řízení nebo plán inovací. Cílem a úkolem útvarů technické přípravy výroby je v zásadě vytvořit plán, který navrhuje zlepšení užitných vlastností výrobků a snižuje jejich nákladovou náročnost.

Plánová kalkulace může nabývat dvojí podoby:

- *Plánová kalkulace dílčího období*
  - Tato kalkulace vyjadřuje hodnoty nákladů jednotlivých časových intervalů následujících po realizaci předpokládaných změn.
- *Plánová kalkulace celého hodnoceného období*
  - Vzniká výpočtem váženého aritmetického průměru z jednotlivých, předem určených úrovní nákladů, jež reagují na změny, které jsou vyjádřené v plánu inovací. Jako váhy v tomto výpočtu používáme objemy těch výkonů, u kterých se v daném období předpokládá jejich výroba.

Plánovou kalkulaci využíváme především ve dvou základních liniích:

- Může ji použít jako jeden z podkladů pro sestavení rozpočtové výsledovky, popřípadě k sestavení dalších částí hlavního rozpočtu, jež z ní vycházejí. Významem plánové kalkulace je umožnění konkretizování části tohoto plánu kvantifikující výši přímých jednicových nákladů, respektive kvantifikující přírůstkové přímé a nepřímé náklady, které vznikají v důsledku předpokládaných změn.
- Patří také mezi významné takticky zaměřené nástroje řízení hospodárnosti jednicových nákladů, pokud je navážeme na operativní kalkulaci. Útvarům připravujícím výrobu nebo provádění výkonu určují úkol, jehož mají při inovaci dosáhnout, odpovídají tedy za vytváření výchozích podmínek výroby a také za realizaci změn, které určuje plán inovací.

### 5.3 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace jsou platné ode dne, kdy dochází ke změně v průběhu výrobního procesu, jak uvádí Král (2002). Tato kalkulace nám udává úroveň nákladů, která je předem stanovená a odpovídá dosaženým daným technickým a výrobním podmínkám, ve kterých se uskutečňuje výrobní proces. Výši nákladů udávají pouze za předpokladu, budou-li dodrženy konstrukční, technologické a výrobní předpoklady, vyjádřené v konstrukční a technologické dokumentaci zpracovávané útvary, které odpovídají za přípravu výroby.

Sestavujeme je především u přímých kalkulačních nákladů na základě tzv. operativních spotřebních a výkonových norem. Tyto normy nám udávají materiálovou náročnost a pracnost výkonu s ohledem na vytvořené podmínky. Se změnou těchto podmínek dochází ke změně operativních spotřebních a výkonových norem.

Z tohoto důvodu využíváme operativní kalkulace obzvláště při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a také při kontrole jejich plnění. Tato kalkulace plní významnou funkci při použití tzv. rozdílových metod. Tyto metody se používají pro preventivní a běžnou kontrolu hospodárnosti tak, že porovnáváme vynaložené náklady s nákladovým úkolem ne až po jeho vynaložení, ale v době, kdy dochází ke

spotřebě ekonomických zdrojů nebo dokonce ještě před vynaložením ekonomických zdrojů.

Vzájemným porovnáním operativní kalkulace a plánové kalkulace v průběhu roku kontrolujeme náročnost ročního plánu nákladů podniku a také vytváření podmínek zadaných v plánu investic. Rozdíl těchto kalkulací slouží jako nástroj pro řízení útvarů odpovídajících za celkovou přípravu výroby a její racionalizaci.

Základní kalkulace může alternativně plnit roli plánové kalkulace, v tom případě, že zjišťujeme informace o přínosech těchto útvarů vedoucích ke snížení nákladové náročnosti prováděných úkonů. Může být stanovena na třech úrovních:

- *Výchozí, popřípadě propočtová kalkulace*
  - Používá se u nově prováděného výkonu.
- *Operativní kalkulace*
  - Tato kalkulace je platná první den hodnoceného období u těch výkonů, jež byly již v minulém období předmětem podnikové činnosti.
- *Kalkulace cílových nákladů*
  - Vyjadřuje žádoucí hodnotu nákladů pro daný výkon. Této hodnoty by měl podnik dosahovat ve vrcholné fázi zajištění veškerých podmínek v zásadě optimálního průběhu výrobního procesu.

Vzájemné porovnání základní, operativní a výsledné kalkulace umožňuje:

- Průběžné sledování vývoje nákladových náročností prováděných výkonů.
- Kvantifikování a odpovědnostní oddělení zásluh za úspory nebo zavinění překročení nákladů mezi dvěma typy útvarů:
  - *Útvary technické přípravy výroby*
    - ☞ Tyto útvary zajišťují, respektive racionalizují podmínky výroby.
  - *Výkonné útvary*
    - ☞ Odpovídají za splnění podmínek v průběhu vlastní výrobní činnosti.

Další neméně důležitý úkol operativní kalkulace vychází z jejího vztahu ke kalkulaci ceny (výrobek se již vyrábí a prodává) nebo k jeho současné prodejní ceně.

Může docházet ke změnám podmínek, které zásadně ovlivní parametry, jež vedly k přijetí výkonu. Mezi takovéto změny patří například významný růst či pokles cen vstupů nebo například úprava legislativy, jež klade nové nároky na užitné vlastnosti výkonu atd. V těchto případech slouží operativní kalkulace jako informační poklad pro cenová vyjednávání s odběrateli:

- Pro změny cen, za které se výrobky prodávají konečným zákazníkům.
- Pro změny objemu a sortimentu vyráběných produktů, v případech že trh není ochoten akceptovat změnu ceny.

## 5.4 Výsledná kalkulace

Podle Krále (2002) bývá výsledná kalkulace používána jako nástroj následné kontroly hospodárnosti, neboť se z ní v podstatě dozvídáme průměrné skutečné náklady, které připadají na jednotku výkonu určité série, zakázky nebo celkového množství výkonu, které bylo vyrobeno za určité období. Takto zjištěné průměrné náklady porovnáváme s nákladovým úkolem, který byl stanoven operativní kalkulací. Průměrné náklady nám slouží jako podklad pro:

- Vyhodnocování hospodárnosti jednotlivých útvarů podílejících se na výrobě (převážně výrobních útvarů).
- Ověřování reálnosti operativních kalkulací výkonů.

Největší vypovídací schopnost má rozdíl mezi výslednou a operativní kalkulací u jednicových nákladů.

Výsledné kalkulace mají větší význam v podnicích s delšími výrobními cykly a zakázkovým typem finálního produktu, například ve stavební výrobě, projekčních činnostech, výzkumných a vývojových pracovištích, u činnosti auditorských firem atd.

Jak uvádí Král (2002, str. 247): „*Nejistota při stanovení nákladového úkolu těchto zakázek i změny, k nimž dochází v průběhu jejich realizace, kladou zvýšené nároky na ověření jejich reálného průběhu; delší doba jejich provádění umožňuje zpravidla ještě v průběhu zakázky reagovat na skutečný průběh nákladů a činit opatření jak ke snížení nákladové náročnosti, tak i vzhledem k jednání se zákazníkem o úpravě ceny. Za těchto*

*okolností je tedy výsledná kalkulace „živým“ informačním nástrojem, který dává podklady k řízení výkonů, jejichž provádění ještě probíhá.“.*

V podmínkách hromadné a sériové výroby má naopak výsledná kalkulace nižší vypovídací schopnost, neboť tato výroba je typická krátkým výrobním cyklem a výrobky jsou určené pro „neznámého“ konečného zákazníka, například výroba obuvi, domácích spotřebičů, výroba a montáž počítačů atd.

Král (2002, str. 247) říká, že: *„Řízení výroby těchto produktů je zpravidla založeno na jiných principech než řízení individuálních zakázek. Vychází z relativně jednoznačné předběžné konstrukční, technologické a ekonomické přípravy výroby, jejímž smyslem je odstranit neurčitost nejen v jejím věcném průběhu, ale i v pořizovacích cenách vstupního materiálu, v jeho jednotkové spotřebě, v náročnosti na lidskou práci i v průběžné době výroby na jednotlivých stupních nebo v jednotlivých fázích.“.*

Běžnou a následnou kontrolou zjišťujeme a analyzujeme rozdíly mezi skutečnou a předem stanovenou úrovní celkových nákladů v jednotlivých odpovědnostních střediscích. Tato střediska odpovídají za dodržení podmínek, které jsou předem stanovené na jednotlivé fáze, stupně či dílčí procesy výroby. K odchylkám může docházet na základně nákupu dražšího materiálu nebo například na základě vyšší než normované spotřeby atd.

Jako odvozenou informaci chápeme přiřazení těchto odchylek finálním výkonům, což je významné pro následnou, především taktickou a strategickou kontrolu nákladové náročnosti jednotlivých produktů, výrobových skupin nebo segmentů, jíž lze využívat k dlouhodobým úvahám o koncepčním zaměření podnikové činnosti, avšak nedostáváme relevantní podklady, které bychom využili pro řízení výroby v současnosti.

## 5.5 Kalkulace ceny

Kalkulace ceny je samostatnou oblastí rozhodovacích úloh. Rozdíl mezi kalkulací ceny a kalkulací nákladů spočívá zejména ve výchozím přístupu. V kalkulaci nákladů najdeme žádoucí nebo skutečné toky vzniku nákladů, oproti tomu v kalkulaci cenové vidíme toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné formou výnosů. Odlišnost přístupu se nám také projeví v obsahu kalkulace ceny. Kalkulaci nákladů vyjadřujeme



především náklady ve finančním nebo hodnotovém pojetí, zatímco kalkulace ceny vyplývá z nákladů v ekonomickém pojetí, což znamená, že její součástí je i kalkulovaný zisk, či jiná veličina, která vyjadřuje žádoucí úroveň zhodnocení ekonomických zdrojů, jež jsme vložili do podnikání. (Král, 2002)

Král (2002) říká, že v dnešní době klesá význam a úloha cenových kalkulací, neboť dochází k rozvoji tržního hospodářství, kde v řadě odvětví je hlavním rysem silný vliv podmínek trhu na cenu, což znamená, že ke vzniku ceny dochází relativně objektivně a nikoli spekulativním propočtem monopolních výrobců. V minulosti se cenové kalkulace sestavovaly častěji, dnes se již používají pouze při některých tvorbách cen. Najdeme je při navrhování ceny individuálně nabízených výkonů, což jsou například stavební zakázky, audity a nabídky informačních systémů.

Avšak i tehdy tvoříme-li cenu odvozením od užitečných vlastností výrobku, je důležité, jak pro dodavatele, tak pro odběratele, vytvořit jakousi „stínovou“ cenovou kalkulaci vyjadřující individuální kritéria odběratelů a dodavatelů ve vztazích, jež jsou prosazovány na trhu:

- *Zákazník*
  - Touto kalkulací stanovuje maximální cenu, kterou je ochoten akceptovat a nákup externích výkonů nebude ohrožovat jeho výnosnost.
- *Dodavatel*
  - Dodavatel naopak touto kalkulací stanovuje minimální cenu, za kterou je ochoten výkony prodat, aniž by ohrozil svoji výnosnost.

Oba tyto informační podklady porovnáme a dojdeme k závěru, zda daný obor utlumit, či rozvíjet, ale také nám pomáhá s rozhodnutím, zda danou zakázku přijmout či nikoli.

## 5.6 Vazby kalkulačního systému

Doposud jsem se zabývala individuálně jednotlivými kalkulacemi, uvedla jsem kdy danou kalkulaci sestavit a kdy ji použít, nyní se podíváme na vztahy mezi nimi.

Jak jsem již zmínila, kalkulační systém je tvořen různými druhy kalkulací a vztahy mezi nimi. Tyto vzájemné vztahy jsou převážně ovlivňovány dvěma základními

orientacemi kalkulačního systému, což je řízení hospodárnosti a ekonomické efektivity, podle toho co kalkulačním systémem řídíme, rozeznáváme jeho užší a širší pojetí. (Král, 2002)

- *Užší pojetí kalkulačního systému*
  - V užším pojetí je hlavním cílem řízení hospodárnosti, a to převážně jednicových, popřípadě ostatních variabilních nákladů. Toto pojetí je tvořeno kalkulacemi variabilních nákladů, které zpravidla oddělují část jednicových nákladů a kalkulovanou variabilní režii. Snažíme se minimalizovat variabilní náklady, které vyvolává jednotka výkonu.
- *Širší pojetí kalkulačního systému*
  - Širší pojetí se zabývá nejen řízením hospodárnosti, ale i:
    - ☞ Využitím kapacit, ke kterým jsou vázány fixní náklady, neboť to velice ovlivňuje výtěžnost ekonomických zdrojů.
    - ☞ Ekonomické efektivity tvořených výkonů, neboť ta je ovlivňována nejen úsporností a výtěžností, ale i například účinností vynakládaných ekonomických zdrojů a schopností podniku je zhodnocovat ve vztazích, jež mají s vnějším tržním prostředím.

### 5.6.1 Kalkulační systém v užším pojetí

V užším pojetí kalkulačního systému musíme rozlišovat minimálně dva dílčí kalkulační subsystémy orientující se na řízení hospodárnosti:

- V první řadě je to subsystém, který se převážně zaměřuje na etapu výroby neboli provádění výkonů po dobu přípravy a zhotovování.
  - Součástí tohoto subsystému je kalkulace propočtová, operativní a výsledná.
- Druhým subsystémem, je subsystém, který se používá jako nástroj periodického ukládání nákladového úkolu za daný časový interval.
  - Zde najdeme výchozí kalkulaci, kalkulaci plánovou a také kalkulaci výslednou.

I přesto, že užší pojetí kalkulačního systému se převážně zaměřuje na řízení hospodárnosti jednicových nákladů a části variabilní režie se vztahovou veličinou objem výkonů, lze ho za určitých podmínek použít v řízení ostatních režijních nákladů.

Řízení hospodárnosti má velký význam, pokud posuzujeme úlohy, které se týkají rozhodnutí s dlouhým dopadem na ekonomiku podniku. Jako podklad pro řešení takovýchto úloh používáme kalkulace sestavované na dobu životnosti výrobku nebo propočtové kalkulace, které jsou podobně koncipované a slouží nám jako pomůcka při rozhodování zda podnik bude daný výrobek vyrábět či nikoli.

Abychom mohli účinně využít tyto kalkulace, musíme znát plně respektive všechny relevantní výrobní náklady. Také změna podmínek, jež se uskutečnila od doby sestavení propočtové kalkulace, popřípadě do doby vlastního zhotovení nových výrobků, je spojena nejen s jednicovými náklady, ale i s částí režijních nákladů, jež také rozhodují o budoucím osudu daného výrobku.

Podle Krále (2002, str. 253) „*Například posuzování dlouhodobé dynamiky vývoje položky jednicových (přímých) mezd je pro rozvoj podniku důležité, neboť z něho lze usuzovat na snižování pracovní síly: je ale pouze zúženým podkladem pro posouzení hospodárnosti, protože při zvyšování mechanizace a automatizace sice klesají jednicové mzdy, ale stoupá výrobní režie.*“.

V případě krátkodobého řízení se nám usměrňování jednicových a režijních nákladů výrazně rozdvíhá. Musíme však hlídat jak vývoj jednicových nákladů, tak vývoj těch režijních. Mění-li se nám věcné podmínky výroby, změní se nám také vyjádření technologických nákladů, neboť některé technologické náklady se přesouvají z normovatelných jednicových nákladů do nákladů režijních.

Při hodnocení hospodárnosti podniku na bázi jednicových, či plných nákladů výroby, vždy vycházíme z vnitřních (individuálních) podmínek podniku, závodu nebo útvaru. Chceme-li rozhodovací úlohu posoudit z hlediska vnějších vztahů, musíme použít další kalkulace, například cenovou kalkulaci konkurentů nebo alespoň základní výši prodejní ceny.

### 5.6.2 Kalkulační systém v širším pojetí

Před vstupem na trh s nějakým výrobkem podnik zvažuje, zda prodej tohoto výrobku zajistí pokrytí nákladů spojených s výrobou a prodejem a určeného zisku.

Z tohoto důvodu zařazujeme v širším pojetí kalkulačního systému do podkladů také informace o prodejní ceně nebo kalkulaci této ceny. Tento subsystém má zásadní význam při zavádění nové výroby.

Tím, že zařadíme prodejní cenu do kalkulačního systému, rozšíříme jeho vypovídací schopnost o dvě spojené úlohy:

- Jedna úloha nám hodnotí přiměřenost zisku nebo jinak vyjádřeného přínosu, kterého jsme dosáhli u výrobků při stanovené ceně a výši nákladů.
- Druhá úloha nám hodnotí přiměřenost výrobových nákladů při stanovené ceně a při plánované, žádoucí nebo jiné směrné úrovni zisku.

V obou případech však musíme dbát na to, aby prodejní cena byla schopna uhradit veškeré náklady, které jsou spojené s výrobou, a také požadovaný zisk. Neposuzujeme zde však absolutní výši zisku, který dosahujeme z daného výrobku, ale jde pouze o relativní hodnocení.

Zásady, které bychom měli respektovat v první úloze, jsou:

- Zisk vztahujeme k určité veličině zjistitelné ve vztahu k výrobku. Mezi takovéto veličiny patří například cena, vlastní náklady výrobku nebo jejich složky. Nástroj, který nám slouží k posouzení výhodnosti výrobků, je rentabilita. Můžeme použít například rentabilitu výkonů, celkových nákladů, zpracovacích nákladů nebo třeba mzdových nákladů.
- Vždy je nutné porovnat rentabilitu sledovaného výrobku s rentabilitou jiných výrobků.
- „Přiměřenost“ můžeme objektivně porovnávat a hodnotit jen v rámci určité skupiny výrobků. Pokud porovnáváme „přiměřenost“ mezi skupinami výrobků vždy zdůvodňujeme případné rozdíly.
- Měli bychom také brát v úvahu „život“ výrobků:
  - *Zavádění nové výroby*
  - *Postupné přecházení na plánovanou úroveň sériové (hromadné) výroby*
  - *Dosažení normální (stabilizovaná) úrovně výroby*
  - *Období, kdy výrobek zastará*

➤ *Náklady, které vznikají při odstraňování negativních dopadů jeho výroby a prodeje*

- V neposlední řadě musíme dbát na vztah sledovaného výrobku k výrobkům jiných výrobců v průběhu jejich „života“.

Druhá úloha vychází z ceny výkonu na trhu. Od této ceny odečteme požadovaný zisk, což může být například zisk, který odpovídá minimální rentabilitě nákladů nebo třeba průměrný zisk za celou skupinu výrobků. Výsledná informace, jíž dostaneme, nás informuje o tom, jak vysoká by měla být výše výrobních nákladů. „Přiměřenost“ vymežíme odečtením zisku od ceny.

Oběma postupy dojdeme ke stejným závěrům, ale odlišnými cestami. Je vhodné je použít zejména ve střednědobém a dlouhodobém řízení.

Při srovnávání prodejní ceny výrobku s jinými kalkulacemi (např. operativní, plánovou a výslednou kalkulací) je podstatnou podmínkou dlouhodobý respektive střednědobý časový horizont.

Možnost dalších srovnávacích analýz nám vzniká, známe-li nejenom cenu, ale i cenovou kalkulaci v položkové struktuře. Z těchto analýz má nejspíš největší vypovídací schopnost porovnávání zakalkulovaného zisku v ceně výrobku se ziskem, který je vykazován jednotlivými předběžnými nebo výslednými kalkulacemi. Z praktického hlediska je také významné porovnání některých kalkulačních položek, obzvláště režijních nákladů, které jsou zahrnuté v cenové kalkulaci se shodnými položkami v dané kalkulaci výrobku podniku.

## 6. Náklady

Podle Krále (2002, s. 58) členíme náklady takto:

### 6.1 Druhové členění nákladů

Zde jsou náklady rozděleny podle druhu. Základními nákladovými druhy jsou:

- *Spotřeba materiálu*
- *Spotřeba a použití externích prací a služeb*
- *Mzdové a ostatní osobní náklady*
- *Odpisy dlouhodobého využívaného majetku*
- *Finanční náklady*

Vstupující nákladové druhy jsou charakteristické třemi základními vlastnostmi:

- Zobrazují se při vstupu do podniku – z hlediska zobrazení jsou **prvotní**.
- Jedná se o **externí** náklady, což znamená, že vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů.
- Nelze je dále dělit na jednodušší složky – **jednoduché**.

Druhové členění v podniku používáme, protože slouží jako informační podklad pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, jež je schopno poskytovat je. Toto členění by nám mělo odpovídat na otázky, od koho, kdy a jak má podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby a další ekonomické zdroje.

Toto členění je významné zejména z hlediska makroekonomického. Použití druhového členění pro řízení na nižších úrovních je omezené, zejména v případech chceme-li hodnotit podnikovou činnost z hlediska hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti. A je to zejména z toho důvodu, že toto členění nevypovídá o příčinách vynaložení daných nákladů, což z něho na druhou stranu dělá nejpoužívanější členění při vykazování nákladů ve výkazu zisku a ztráty, neboť z jeho struktury nemůžeme analyzovat faktory podnikové efektivnosti.

Pro potřeby manažerského řízení je nutné toto členění zkombinovat s nějakými dalšími členěními, vyjadřujícími účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům a činnostem.

## 6.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je základem pro stanovení racionálních nákladových úkolů, se kterými poměříme skutečnou spotřebu nákladových složek. Cílem tohoto členění je zjištění, jestli podnik náklady spoří nebo je naopak překračuje. Kontrolujeme jím hospodárnost vynakládaných nákladů.

Náklady se nejdříve rozdělí do širších okruhů tzv. výrobních činností a činností pomocných a obslužných. Tyto okruhy se dále člení například podle technologických stupňů, procesů, aktivit nebo podle jednotlivých operací. Cílem je určit věcného nositele vyvolávajícího vznik nákladu, jehož intenzita je určující také pro jeho úroveň.

### 6.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Vzhledem k tomu, že účelové členění nákladů slouží převážně k řízení hospodárnosti, členíme dále tyto náklady na dvě základní skupiny:

- *Náklady, které byly bezprostředně vyvolány technologií*
  - Mezi takovéto náklady, které označujeme jako technologické, můžeme zařadit například spotřebu papíru určité kvality v hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul.
- *Náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti*
  - Do těchto nákladů naopak řadíme náklad na osvětlení tiskárny a plat mistra.

### 6.2.2 Náklady jednicové a režijní

- *Náklady jednicové se váží nejen k technologickému procesu, ale přímo k jednotce dílčího výkonu.*

- Tento náklad stanovíme vynásobením příslušné normy s předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů.
- Jako základní hodnotový informační nástroj k řízení jednicových nákladů se používá kalkulace.
- *Náklady režijní naopak souvisejí s technologickým procesem jako celkem, nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů.*
  - Tyto náklady se stanovují na základě souhrnných limitů a normativů, které jsou platné pro určité časové období nebo pro celkový předpokládaný objem výkonů za určité časové období.
  - Pro tyto náklady používáme jako základní hodnotový informační nástroj jejich řízení rozpočet.

## 6.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Náklady můžeme také členit podle vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž jednotlivé dílčí činnosti probíhají a jehož pracovníci jsou zodpovědní za racionální vynaložení či zhodnocení vzniklých nákladů.

Tyto náklady dělíme takto:

### 6.3.1 Odpovědnostní středisko

Náklady rozčleníme podle místa vzniku a navazujeme na ně členění podle odpovědnosti za jejich vznik. Odpovědnostní střediska jsou takové vnitropodnikové útvary, kterými přiřazujeme náklady do odpovědnosti.

Odpovědnostní střediska dělíme podle úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky na šest základních typů:

- *Nákladové (nákladově řízené)*
- *Ziskové*
- *Rentabilní*
- *Investiční*
- *Výnosové*
- *Výdajové*



### 6.3.2 Druhotné (interní) náklady

Toto členění zobrazuje kooperační vazby mezi útvary a určuje odpovědnost za hodnotové efekty výkonů, které se neprodávají externím spotřebitelům, ale jsou spotřebovávány uvnitř podniku. Nyní si vymezíme základní předpoklady tohoto spojení:

- Činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek musí být uzavřené, aby bylo možné stanovit jejich náklady.
- Musíme identifikovat jednotlivé dílčí výkony, které jsou předávány jiným vnitropodnikovým útvarům.
- Tyto výkony musíme také ocenit vnitropodnikovými cenami.

Interní náklady jsou takové náklady, které vznikají odebírajícímu středisku. Výše těchto nákladů se stanovuje množstvím dílčích nákladů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Mezi podstatné vlastnosti těchto nákladů patří, že jsou druhotné a složené.

## 6.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulačním členěním nákladů rozumíme přiřazování jednotlivých nákladů k výkonům nebo jejich částem. Toto členění, jakožto zvláštní typ účelového členění nákladů, na sebe do určité míry vztahuje úvahy týkající se stanovení nákladových úkolů pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Avšak v rámci členění nákladů je zajištění těchto úloh reálnými informacemi jedním z nejsložitějších kroků. Je to dáno především tím, že podnikatelský proces je většinou složitý systém sériových i paralelních procesů s určitým počtem bezprostředních a také s výrazně širším počtem zprostředkovaných vazeb ke konkrétním výkonům. Proto předběžná stanovení či následná zjištění určitých proporcí nákladů takovýchto činností na určité výkony jsou spíše abstrakcemi a záležitostmi modelových zjištění, než odrazem reality v plné šíři. Neustále musíme mít na paměti účel přidělení nákladů ke konkrétním výkonům, který respektujeme i později v následných rozhodnutích.

### 6.4.1 Přímé a nepřímé náklady

Zde opět rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů, podle přiřazení konkrétnímu výkonu, a to z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonům, které jsou objemově, druhově a jakostně přesně specifikovány, a také z hlediska praktických početně technických možností:

- *Přímé náklady*
  - Bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu.
- *Nepřímé náklady*
  - Nevážou se k jednomu konkrétnímu druhu výkonu a v širších souvislostech zajišťují podnikatelský proces podniku.

Do první skupiny, tzv. přímých nákladů, patří náklady jednicové, které jsou vyvolány nejen konkrétními druhy výkonů, ale přímo jejich jednotkami. Vedle nákladů jednicových přiřazujeme výkonům ještě náklady, které vynakládáme v souvislosti s určitým druhem výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto výkonu zjišťujeme pomocí prostého dělení. Podle Krále (2002, str. 66) „*Nutnou vlastností přímých nákladů tedy musí být jejich proporcionální charakter. Zejména skupina tzv. ostatních přímých nákladů zpravidla zahrnuje náklady fixní, které mají jiný vztah k objemu výkonů než položky jednicových nákladů.*“.

Do druhé skupiny, tzv. nepřímých nákladů, patří většina režijních nákladů, které jsou společné více druhům výkonů. Řešíme-li některé rozhodovací úlohy, musíme tyto náklady přiřadit kalkulační jednici. Takovéto náklady přičítáme nepřímou pomocí zvolených veličin.

## 6.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Členění těchto nákladů je důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Toto členění obsahuje zejména ta část manažerského účetnictví, která se zabývá informacemi pro rozhodování.

### 6.5.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Toto členění se začalo systematicky používat ve dvacátých letech dvacátého století ve Spojených státech. Začátek jeho používání se považuje za přechod klasicky orientovaným nákladovým účetnictvím a účetnictvím manažerským. Cílem manažerského účetnictví je nejenom odpovídat na otázky týkající se minulosti nebo zajišťující porovnání žádoucího stavu se skutečně dosaženými výsledky, ale začíná také poskytovat informace o alternativách budoucího vývoje.

Král (2002, str. 67) říká, že: „*Spojovací můstek, který vytváří toto členění nákladů mezi tradičním nákladovým účetnictvím a účetnictvím orientovaným na rozhodování, je patrný i v současné době. V souvislosti s rostoucí dynamikou a neurčitostí podnikatelského prostředí totiž stále roste počet progresivních firem, které informaci o závislosti konkrétní nákladové položky na změnách objemu výkonů zařazují – stejně jako informace o středisku, které ovlivňuje jeho výši, a o výkonu, který je jeho nositelem – mezi základní identifikace zobrazení nákladu v nákladovém účetnictví.*“.

Základ tohoto členění jsou dvě skupiny nákladů:

- *Variabilní náklady*
  - Náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů.
- *Fixní náklady*
  - Náklady, které jsou neměnné i při změnách v určitém intervalu prováděných výkonů či využití kapacity.

### 6.5.2 Variabilní náklady

Tyto náklady se mění v závislosti na objemu výroby. Král (1997) uvádí, že rozlišujeme náklady:

- *Proporcionální*
  - Mění se s objemem výroby přímo úměrně. Vypočtené průměrné náklady jsou neměnné, konstantní. Zachovává se stejná úroveň hospodárnosti. Typické pro rutinní opakované procesy.

- *Podproporcionální*
  - Zvyšují se pomaleji než objem výkonů. Vypočtené průměrné náklady se snižují, projevují se jako náklady degresivní. Úroveň hospodárnosti se zvyšuje. Efekt z degrese podproporcionálních nákladů je rozdíl dvou průměrných hodnot těchto nákladů vypočtených pro dva různé objemy výkonů. Typické pro období záběhu výroby nebo při zvyšování objemu v etapě nižší než je etapa optimální zaměstnanosti a postupného získávání rutiny.
- *Nadproporcionální*
  - Zvyšují se rychleji než objem výkonů. Vypočtené průměrné náklady se zvyšují, projevují se jako náklady progresivní. Úroveň hospodárnosti se snižuje. Efekt z progrese nadproporcionálních nákladů je rozdíl dvou průměrných hodnot vypočtených pro dva různé objemy výkonů. Typické pro etapu překročené optimální zaměstnanosti, kdy vzrůstá množství nekvalitních výkonů, platí se vyšší mzdy, zhoršuje se hospodaření s materiálem, energií, nástroji a působí další negativní vlivy.

### 6.5.3 Fixní náklady

Náklady fixní se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivit podniku. Zpravidla to jsou tzv. kapacitní náklady, vyvolávané potřebou zajištění podmínek k efektivnímu průběhu podnikatelského procesu. Rozlišujeme dvě skupiny fixních nákladů z hlediska ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity:

- *Umrtné fixní náklady*
  - Charakteristickým znakem této skupiny je, že se tyto náklady velice často vynakládají ještě před vznikem podnikatelského procesu. Většinou bývají spojené s investičním rozhodnutím. Tyto náklady nelze v průběhu podnikatelského procesu ovlivnit ani zásadním omezením jeho intenzity. K jejich snížení můžeme použít pouze opačně působící investiční rozhodnutí. Důležitým jevem je z hlediska potřeb těchto nákladů jejich kvantifikace.

- *Vyhnutelné fixní náklady*

- I tato skupina nákladů vzniká při zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Na rozdíl od umrtvených fixních nákladů, nejsou vyhnutelné fixní náklady bezprostředně spojené s investičním rozhodnutím a dají se při snížení využití kapacity omezit. Vyhnutelné náklady jsou těsněji časově spojené s výdajem nutným na jejich úhradu.

Charakteristické pro obě tyto skupiny je, že v daném období zůstávají využité kapacity neměnné. I z tohoto důvodu je nutné dbát na maximální využití dané kapacity, neboť čím větší je objem provedených výkonů, tím rychlejší je pokles podílu fixních nákladů na jednotku výkonu.

Kapacity ekonomických zdrojů vyvolávající vznik fixních nákladů není neomezená, vždy je spojená s daným objemem výkonů, které můžeme s daným vybavením a počtem zaměstnanců provést. Jestliže převyšují výkony možné maximum, je nutné kapacitu rozšířit. S tím je ovšem spojený vznik dalších fixních nákladů.

Tvrzení o poklesu fixních nákladů na jednotku výkonů, platí pouze tehdy, když rozsah odpovídá maximálnímu využití kapacity. Pokud tuto hranici přesáhneme, změní se fixní náklady, pokles se zastaví a dojde ke skoku, jak v maximální výši objemu výkonů, tak v podílech nákladů připadajících na jednotku výkonů.

#### **6.5.4 Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady**

Pro ostatní členění nákladů tvořící informační podklady pro rozhodování o budoucnosti je typické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant, nikoliv z nákladů reálných. Nejprve musíme posoudit, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny, a které jí ovlivněny nebudou. Podle toho, zda budou či nebudou vzniklé náklady ovlivněny uskutečněnou variantou, je dělíme na:

- *Relevantní*

- Tyto náklady jsou z hlediska daného rozhodnutí velmi důležité, neboť se mění s uskutečněním různých variant.

- V rámci těchto nákladů registrujeme ještě jejich zvláštní variantu, kterou označujeme jako tzv. rozdílové náklady, jež vyjadřují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po této změně.
- *Irelevantní*
  - Nejsou pro daná rozhodnutí důležitá, neboť výběr jednotlivých variant neovlivňuje jejich výši.

### 6.5.5 Oportunitní náklady

Kvantifikaci tzv. oportunitních nákladů zakládáme na tom, že konkrétní výdaj majetku vynaložený za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské sféře, znemožní jeho využití jiným, alternativním způsobem. Každý podnik je určitým způsobem ekonomicky omezen, tím pádem nemůže realizovat všechny investice, které by chtěl, ale pouze některé. Mají-li být přijaty varianty s nejvyšším efektem, musí mít odmítnuté varianty prospěch nižší. Oportunitní náklady jsou ty náklady, které nazýváme jako „ušlé“ výnosy, o něž podnik přichází nerealizováním určité alternativní varianty dalšího vývoje. Na druhé straně existují i oportunitní výnosy, které nám znázorňují náklady, kterým se podnik nerealizováním alternativní varianty vývoje vyhne.

Tyto náklady a výnosy se v praxi velice široce využívají. Uplatňujeme je zejména při optimalizaci sortimentních rozhodnutí, zvláště pakliže je podnik omezený v podmínkách své činnosti. Formou tzv. kalkulačního nájemného nebo kalkulačních úroků mohou ovlivnit chování pracovníků odpovědnostních středisek. Kategorie oportunitních nákladů je výchozí pro metody čisté současné hodnoty, čisté budoucí hodnoty, indexu rentability a vnitřního výnosového procenta, které jsou využívány pro rozhodování o budoucích investičních projektech.

### 6.5.6 Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady vázané k rozhodnutí jsou nejobecnější, především strategicky používanou kategorií nákladů. Jsou to ty náklady, které vznikají v budoucnosti na základě současných rozhodnutí. Spojujeme je zejména s vývojem výrobků nebo jejich konstrukčním resp. technologickým řešením podstatným způsobem determinující

budoucí úroveň nákladů vznikajících při jejich výrobě. Na základě empirických průzkumů vzrostla důležitost této kategorie, neboť dokumentují, že:

- Tyto náklady, vázané na řešení výrobků ve vývojových a přípravných fázích, činí 80 – 85 % z celkových nákladů, jež bývají v souvislosti s výrobkem vynaloženy za celou jeho životnost.
- Za dobu životnosti produktu se efektivně vynaložené náklady ve fázi vývoje a přípravy výrobku reprodukuje osmi až desetinásobně.

Zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojové a předvýrobní aktivity je označován za nejvýznamnější obecný přínos této kategorie. Do protikladu s tradiční metodou řízení hospodárnosti se staví jejich rostoucí důležitost.

## 7. Rozdílové metody

### 7.1 Odchylka

Nejprve bych chtěla vysvětlit, co si představit pod pojmem odchylka. Podle CIMA (the Chartered Institute of Management Accountants) přeloženo Mgr. Ing. Martinem Houskou a Ing. Libuší Šoljakovou, Ph. D. (2003, s. 119) rozumíme pod pojmem odchylka rozdíl mezi předem stanovenými, rozpočtovanými nebo standardními náklady a skutečně vynaloženými náklady. Takového porovnání provádíme i s výnosy.

### 7.2 Analýza odchylek

I tento pojem je definován v knize Manažerské účetnictví – Oficiální terminologie, která byla napsána CIMA (the Chartered Institute of Management Accountants) a přeložena Mgr. Ing. Martinem Houskou a Ing. Libuší Šoljakovou, Ph.D. (2003, s. 119). Podle této knihy je analýza odchylek vyhodnocení výkonnosti prostřednictvím odchylek, jejichž včasné vykazování by mělo být pro management základem pro přijetí opatření. Odchylky tato kniha dělí na:

- Odchylku rozpočtovou
- Odchylku správních nákladů
- Odchylku kvantitativní (objemovou) z titulu přímých jednicových osobních nákladů
- Odchylku ze změny struktury přímých jednicových osobních nákladů
- Odchylku kvalitativní z titulu přímých jednicových osobních nákladů
- Odchylku celkovou z titulu přímých jednicových osobních nákladů
- Odchylku ze změny struktury jednicového materiálu

### 7.3 Využití rozdílových metod v řízení

Podle Schrolla (1993) je hlavním představitelem rozdílových metod metoda normová. Skládá se ze dvou prvků:



- evidence nákladů a sestavení výsledné kalkulace,
- využití informací, jež tato metoda poskytuje pro řízení.

### 7.3.1 Základní koncepce normové metody ve výrobním podniku

Jak dále uvádí Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) normová metoda je založena na těchto principech:

- výrobní proces musíme usměrňovat dopředu,
- usměrňujeme naturální i hodnotovou stránku výrobního procesu,
- nástroje usměrňující naturální stránku výrobního procesu:
  - normy v naturálním vyjádření
  - lhůtové operativní plánování
- nástroje usměrňující hodnotovou stránku výrobního procesu:
  - normy vyjádřené peněžními jednotkami
  - předběžné kalkulace přímých nákladů
  - rozpočty
  - plány nákladů
- používáme princip „řízení pomocí odchylek“
- řízení pomocí odchylek má největší význam pro běžné operativní krátkodobé řízení,
- při krátkodobém řízení rozlišujeme jednicové a režijní náklady
  - jednicové náklady jsou řízené operativní kalkulací, která je sestavována na základě podrobných operativních norem
  - režijní náklady jsou řízené rozpočtem režijních nákladů.

Z toho vyplývá, že aplikace rozdílových metod je u jednicových a režijních nákladů odlišná.

### 7.3.2 Využití rozdílových metod při řízení jednicových nákladů

Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) říká, že základním nástrojem jsou odchylky, někdy však lze použít i změny norem.

### *Odchylky od norem*

Základní klasifikace odchylek určuje jejich využití. Odchylky členíme podle:

- příčin,
- odpovědnosti,
- místa vzniku,
- výrobků.

Podle Schrolla, Janouta, Krále a Králíčka (1993) je nejdůležitějším členěním členění podle příčin a odpovědnosti, jež je podmínkou pro účinné vnitropodnikové útvary řízení zakládající se na odpovědnostním principu.

Příčiny odchylek zjišťujeme proto, abychom mohli stanovit nápravná opatření, jež umožňují zajišťovat předem stanovený výrobní průběh.

Spíše pro evidenční účely zjišťujeme místo vzniku odchylky, neboť nejprve určujeme útvar, ve kterém došlo ke vzniku odchylky a až poté stanovíme odpovědnost, je-li odlišná od útvaru, ve kterém odchylka vznikla.

Určení výrobku, kterého se odchylka týká, má menší význam při zaběhnuté výrobě, neboť tato odchylka je většinou způsobena činností lidí a jen zřídka kdy je důsledkem výroby určitého výrobku.

Pokud bychom chtěli využít další odchylky, musíme rozlišit heterogenní výrobu s montážní technologií a procesní homogenní výrobu, popřípadě ještě sdruženou výrobu.

### *Změny norem*

Jak uvádí Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) změny norem jsou převážně evidenční nástroj užívaný v případě nesouladu operativní a základní kalkulace. Funkci pevné zúčtovací ceny plní kalkulace základní. Pokud je období, po které základní kalkulace platí, dlouhé, je rozsah změn v tomto období účtovaných větší a tím pádem je i větší jejich využitelnost pro řízení. Z čehož vyplývá, že pokud necháme základní kalkulaci schválenou při zahájení sériové výroby v platnosti po celou dobu vyrábění daného výrobku, bude rozdíl mezi základní a operativní kalkulací indikovat postup snižování popřípadě zvyšování operativních norem během vlastní sériové výroby.

Technologický proces v procesní výrobě je natolik stabilizovaný, že se změny norem vyskytují jen zřídka. Pokud se takováto změna vyskytne, většinou se spojí s odchylkami od norem.

### 7.3.3 Heterogenní výroba s montážní technologií

Heterogenní výroba s montážní technologií je typická pro strojírenství, elektrotechniku, elektroniku, konfekci, výrobky ze dřeva atd. Tato výroba je charakteristická možností rozložení technologického procesu na podrobné operace. Toto rozčlenění umožňuje určit podrobné operativní normy spotřeby materiálu, spotřeby práce a k nim odpovídající nákladové normy. Zde dochází k prolínání naturálního a hodnotového řízení. (Schroll, Janout, Král a Králíček, 1993)

#### *Odchylky od norem*

Průběžné zjišťování odchylek od norem podle jednotlivých operací má velký význam pro řízení, proto jak uvádí Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) zjišťujeme odchylky:

- před operací,
- po skončení operace,
- na konci účetního období,
- při inventuře nedokončené výroby.

Zjišťování odchylek před operací je nejúčinnější, neboť můžeme těmito odchylkám i předcházet, což je tzv. signalizace vzniku odchylky. Důležité je také stanovení odchylky po skončení operace, protože příčinu a odpovědnost určujeme až se vznikem této odchylky. Již méně výhodným způsobem zjišťování odchylek je jejich zjišťování na konci účetního období, což je obvykle nutné, zjišťujeme-li skutečnou spotřebu materiálu na operaci až na základě krátkodobé inventury materiálu, čímž je však stěžováno rozlišování příčiny a odpovědnosti útvaru za vznik této odchylky. Stejná situace může nastat i v případě časové mzdy. Stanovení odchylky při inventuře nedokončené výroby většinou nedovoluje zjišťovat příčiny a odpovědnost za její vznik. Také se velmi složitě rozlišují odchylky od mank případně přebytků.

Podle Schrolla, Janouta, Krále a Králíčka (1993) montážní technologie může rozlišovat velké množství podrobných příčin, pro které jsou vydávány třídníky. Ostatní charakteristiky jsou uváděny v třídnících, které mají k dispozici všechny podniky. Třídníky příčin ovlivňuje technologie a organizace výroby podniku, i přesto však můžeme stanovit základní typy těchto příčin:

- příčiny související se strojem a jiným výrobním zařízením,
- příčiny související s nástrojem, přípravkem, měřidlem, atd.,
- příčiny související s materiálem,
- příčiny související s prací výrobních dělníků a obsluhujícího personálu,
- příčiny související s organizací výroby a organizací práce,
- příčiny související s činností technické přípravy výroby,
- příčiny související s externími činiteli,
- cenové odchylky,
- jiné příčiny.

K těmto základním typům příčin se dále provádějí podrobnější klasifikace, většinou na základě dekadického členění.

Stupeň řízení a charakter činnosti útvaru jsou velmi důležité pro využití odchylek:

## 1. výkonná činnost

### 1.1 hlavní výroba

- nejúčinnější je zde běžná kontrola
- základem je řízení naturální stránky výrobního procesu
- vyžadováno velmi podrobné členění odchylek

### 1.2 zajišťující činnosti včetně zásobování

- uplatňována běžná, občas intervalová kontrola
- vyžadováno podrobné členění odchylek pro danou činnost

## 2. střední stupeň řízení

- odpovědný za povolení dílčích odchylek, které přesahují daný základní limit

- větší důraz se klade na hodnotovou stránku odchylky, ale musíme mít znalost i naturální podstaty odchylky chceme-li přijmout nápravné opatření, které je v pravomoci středního stupně
- důležitý je měsíční rozbor přehledů odchylek, který se sestavuje podle odpovědnosti podřízených útvarů a příčin

### 3. nejvyšší stupeň řízení

- v tomto stupni platí to samé jako ve středním stupni, s tím rozdílem, že limity schvalovaných odchylek jsou vyšší
- přehledy odchylek analyzujeme měsíčně až čtvrtletně

Hlavními směry hodnocení podle Schrolla, Janouta, Krále a Králíčka (1993) jsou:

- dopady odchylek pro hodnotové charakteristiky podniku,
- požadavky nápravných opatření při nezměněných dosavadních operativních normách,
- návrhy změn podmínek, především technologických procesů, organizace výroby; operativní normy se většinou mění; výjimečně návrh změn vyžaduje větší vklady prostředků.

### *Změny norem*

Změny norem, které vznikají v určitém období, se člení obdobně jako odchylky, avšak s těmito rozdíly:

- příčiny jsou členěny z hlediska jednotlivých typů změn
  - konstrukční
  - technologické
  - organizace výroby
  - kontrola jakosti
  - a další
- členění změn podle příčin a podle odpovědnosti na sebe úzce navazují
- místem vzniku změny je útvar, ve kterém k této změně dochází, toto je velmi důležité, neboť režijní náklady vážící se ke změně jsou odvozené od tohoto útvaru, některé změny mohou znamenat přesun jednicových nákladů

do režijních či naopak nebo také mohou znamenat vznik přírůstkových režijních nákladů

- u změn, na rozdíl od odchylek, má výrobek vždy význam, neboť změny probíhají vždy ve vztahu k danému výrobku

### 7.3.4 Homogenní výroba s procesní technologií

Homogenní výroba s procesní technologií jak uvádí Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) je typická pro elektrárny, doly, hutní výrobu, některé chemické procesy a některé výroby potravinářského průmyslu. Ve většině případů je tato výroba propojena s výrobou sdruženou.

Typické podmínky pro tento typ výroby:

- převážně hromadná výroba,
- stabilní technologický proces,
- technologický proces často členěný na fáze,
- výrobní proces kryjící se převážně s výrobním útvarem.

#### *Zjištění odchylek*

Plynulostí výrobního procesu dochází k tomu, že běžná kontrola a usměrňování jsou zaměřovány především na naturální stránku procesu. Používá se systém zjišťování odchylek, který je často spojen s automatickou regulací na základě srovnávání předem stanovených a skutečných technických parametrů. Naopak zjišťování odchylek v hodnotovém vyjádření má většinou smysl až po ukončení daného výrobního procesu. V opačném případě se odchylky dají stanovovat za určitý časový úsek, což nám dovoluje jejich zjišťování zpětně, rozkladem, tzv. zpětným rozpisem. Tento rozpis vychází ze skutečného objemu produkce za minulé období a zpětně určuje velikost normovaných nákladů, jež odpovídají danému objemu. Schroll, Janout, Král a Králíček (1993)

#### *Příčiny odchylek*

Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) uvádějí, že se zjišťují minimálně dva druhy příčin odchylek:

- kvantitativní odchylka
  - součin rozdílu v množstevních charakteristikách ( $Q_s$ ,  $Q_n$ ) a normované cenové charakteristiky ( $P_n$ )

$$O_q = (Q_s - Q_n) * P_n \quad (1)$$

- kvalitativní odchylka
  - součin rozdílu v kvalitativní charakteristice skutečné ( $P_s$ ) a normované ( $P_n$ ) a skutečné kvantitativní charakteristiky ( $Q_s$ )

$$O_p = (P_s - P_n) * Q_s \quad (2)$$

- odchylka druhého stupně
  - v praxi je zařazována pod kvalitativní odchylku

Podle kalkulačních položek dochází k výpočtu těchto odchylek.

V určitých procesech můžeme ještě zjišťovat:

- odchylku výtěžnosti
  - vzniká, pokud skutečný rozsah výstupů neodpovídá normovanému výstupu na skutečný rozsah vstupů
  - tato odchylka se váže nejenom na přímý materiál, ale i na přímé mzdy a režie, pokud jsou vázány k manipulaci s materiálem
- odchylku ze změny vsázky
  - týká se materiálu, ale i mezd a dalších zpracovacích nákladů
  - platí: čím je vsázka méně kvalitní, tím jsou mzdy a zpracovací náklady vyšší
- sortimentní odchylku
- variantní odchylku
  - vzniká tehdy, jestliže určitý výrobek lze vyrobit různými způsoby, základní variantou je ta nejlevnější varianta

### *Odpovědnost*

Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) říká, že odpovědnost za vzniklé odchylky určujeme normálně nebo až dodatečně, nepřímo podle charakteru příčiny, tato příčina je spojena s odpovědností daného útvaru. Také se uplatňuje pravidlo, které říká, že za odchylku odpovídá ten útvar, ve kterém došlo k jejímu vzniku, pokud však není prokázána odpovědnost za odchylku jinému útvaru.

### *Rozbor odchylek*

Jak uvádí Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) zjišťování odchylek v procesní technologii je založeno na rozboru. Proto může být výpočet odchylek flexibilně upraven podle potřeby, avšak musí se dodržet základní principy. Procesní technologie je typická většími výrobními celky, proto se využití odchylek v bezprostředním výrobním procesu omezuje pouze na naturální řízení. Odchylky vyjádřené peněžně jsou rozebírány zejména na úrovni středního stupně. Rozbor je většinou omezován pouze na několik typů příčin. Stejně přehledy odchylek jsou využívány i na vyšších stupních řízení, kde se na specializaci příslušného odborného útvaru váží určité odchylky.

### **7.3.5 Sdružená výroba**

Sdružená výroba je používána v procesní technologii a to zejména v chemických procesech, jen výjimečně je uplatňována jinde. Pro sdruženou výrobu platí to samé, co platí pro procesní technologii, avšak s určitými specifiky, která jsou odvozována od základní koncepce sdružené výroby. Sdružená výroba je charakteristická tím, že z jednoho druhu materiálu vzniká více druhů výrobků a relace mezi nimi jsou ovlivňovány pouze omezeně nebo vůbec. Nesdružená výroba má opačný princip: podnik rozhoduje o výrobě určitého výrobku, na něž je třeba vynaložit určité množství různých druhů materiálu a jiných vstupů. (Schroll, Janout, Král a Králíček, 1993)

### *Kalkulace*

Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) uvádí, že můžeme aplikovat dva kalkulační postupy:

- rozčítací kalkulace,
- odčítací kalkulace.



*Normy a normativy*

Sdružená výroba podle Schrolla, Janouta, Krále a Králíčka (1993) užívá více typů norem:

- norma vsázky a ostatních,
  - normuje vstupy,
- norma celkové výtěže,
  - normuje relaci mezi vstupy a celkovými výstupy,
- norma výtěže jednotlivých výrobků připadajících na celkovou výtěž,
  - normuje relaci mezi hmotnými výstupy,
- normovaná poměrová čísla pro rozčítání sdružených nákladů,
  - normuje hodnotové relace mezi výstupy

*Odchylky od norem*

Schroll, Janout, Král a Králíček (1993) uvádí tyto základní typy odchylek:

- globální odchylka
  - rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady a náklady podle základního technologického procesu
- globální odchylka určitého technologického procesu
  - rozdíl mezi skutečnými a normovanými náklady užitého procesu
  - základ dalšího rozboru
- odchylka ze změny technologického procesu
  - rozdíl mezi normovanými náklady základního a užitého technologického procesu
- odchylka z celkové výtěže u vstupu
  - rozdíl mezi skutečnými náklady na skutečný sortiment výrobků a normovanými náklady na normovaný sortiment výrobků vypočtený na celkovou výtěž
- sortimentní odchylka
  - rozdíl mezi normovanými náklady na normovaný sortiment a skutečný sortiment výrobků

- odchylka kvantitativní
  - odpovídá odchylkám zjišťovaným v procesní technologii podle jednotlivých kalkulačních položek
- odchylka kvalitativní
  - odpovídá odchylkám zjišťovaným v procesní technologii podle jednotlivých kalkulačních položek
- odchylka ze změny kvality vsázky
  - rozdíl mezi normovanými náklady na normovaný sortiment při normové vsázce a normovanými náklady na normovaný sortiment při změně vsázky
- provozní sortimentní odchylka
  - rozdíl mezi normovanými náklady na skutečný sortiment a normovanými náklady na normovaný sortiment

U odchylek, které vznikají na vstupu, což je odchylka z celkové výtěže u vstupu, odchylka kvantitativní a odchylka kvalitativní, má význam rozlišovat jednotlivé kalkulační položky. Ostatní odchylky zjišťujeme za celý sdružený proces. Neboť je sdružená výroba v zásadě procesní technologie, platí pro ni stejná pravidla, jež se týkají způsobu a doby zjišťování odchylek, jejich rozboru a také určení odpovědnosti za odchylky. (Schroll, Janout, Král a Králíček, 1993)

## 8. Manažerské účetnictví ve stavební společnosti

Manažerské účetnictví je velmi důležitou součástí každého podniku, dává podklady pro rozhodování o budoucím vývoji a pomáhá určovat oblasti, ve kterých by měl podnik nastolit změny. Odchytkové řízení, kterým se budu zabývat v praktické části své diplomové práci, je velice prospěšné, neboť řídicím pracovníkům ukazuje vznikající odchylky a jejich příčiny, a ti mohou do budoucnosti jejich rozsah velmi výrazně omezit. Odchylky mohou být kladné či záporné. Velký pozor si musíme dát na odchylky záporné, neboť ty nám ukazují části stavebních zakázek nebo celé stavební zakázky, u kterých byly plánované náklady vyšší než skutečné, a mohou tím ohrozit i budoucí existenci společnosti.

Podklady, ze kterých jsem ve své diplomové práci vycházela, mi byly poskytnuty renomovanou stavební firmou. Tato společnost si nepřála, abych ve své práci zveřejňovala jejich jméno a název zakázky, neboť údaje, které mi poskytli, jsou velmi citlivé.

## 9. Kontrola nákladů a analýza odchylek

V praktické části své diplomové práce chci porovnat předem stanovené náklady na stavební zakázku s náklady skutečnými.

Z těchto podkladů jsem se rozhodla stanovit celkovou odchylku u jednotlivých částí stavebního procesu a vyčíslit celkovou odchylku, která vznikla v souvislosti s uskutečněním této stavby.

### 9.1 Plánované náklady

V této části bych chtěla uvést plánované náklady na zakázku, které jsem vyčetla z rozpočtu, který byl vytvořen před započítáním výstavby. Rozpočet je rozdělený na jedenáct částí:

- architektonicko-stavební část,
- statika,
- požárně-bezpečnostní řešení stavby,
- vzduchotechnika, chlazení,
- vytápění,
- zdravotní technika – vodovod,
- zdravotní technika – kanalizace,
- plynovod,
- elektro – silnoproud,
- elektro – slaboproud,
- měření a regulace.

Každá tato část je dále členěna na jednotlivé druhy prací. Do těchto stavebních prací je vždy zahrnut materiál, který je potřebný na její provedení.

Ve své práci se bohužel nemohu zabývat porovnáním všech materiálů, neboť by to neodpovídalo stanovenému rozsahu práce.

### 9.1.1 Plánované náklady na architektonicko-stavební část

Plánované náklady na architektonicko-stavební část činily 11 133 402,26 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 3 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 3 - Plánované náklady na architektonicko-stavební část

<b>Architektonicko-stavební část</b>	<b>Plánované náklady</b>
Zemní práce	108 805,80 Kč
Zděné a betonové konstrukce	139 344,70 Kč
Suché stavební práce	597 860,00 Kč
Úpravy povrchů	544 180,70 Kč
Izolace proti vodě	120 058,12 Kč
Izolace tepelné	93 802,59 Kč
Střešní pláště – povlakové krytiny, hydroizolace	53 416,60 Kč
Konstrukce klempířské	51 978,00 Kč
Podlahy	1 261 512,85 Kč
Obklady	656 837,80 Kč
Konstrukce truhlářské	2 714 083,20 Kč
Konstrukce zámečnické	230 718,00 Kč
Výplně otvorů vnitřní	1 099 430,00 Kč
Výplně otvorů vnější	513 771,00 Kč
Malby a nátěry	210 258,30 Kč
Ostatní kompletace a práce	436 622,00 Kč
Výtahy	979 230,00 Kč
Bourací práce	389 236,60 Kč
Ostatní konstrukce a práce	147 256,00 Kč
Projektová dokumentace	785 000,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>11 133 402,26 Kč</b>

### 9.1.2 Plánované náklady na statiku

Plánované náklady na statiku činily 304 992,80 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 4 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 4 - Plánované náklady na statiku

<b>Statika</b>	<b>Plánované náklady</b>
1. podzemní patro	9 977,00 Kč
1. nadzemní patro	54 946,80 Kč
2. nadzemní patro	148 435,80 Kč
3. nadzemní patro	30 664,60 Kč
4. nadzemní patro	60 968,60 Kč
<b>Celkem</b>	<b>304 992,80 Kč</b>

### 9.1.3 Plánované náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby

Plánované náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby činily 35 730,00 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 5 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 5 - Plánované náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby

<b>Požárně bezpečnostní řešení stavby</b>	<b>Plánované náklady</b>
Přenosné hasicí přístroje	35 730,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>35 730,00 Kč</b>

### 9.1.4 Plánované náklady na vzduchotechniku a chlazení

Plánované náklady na vzduchotechniku a chlazení činily 3 822 507,00 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 6 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 6 - Plánované náklady na vzduchotechniku a chlazení

<b>Vzduchotechnika, chlazení</b>	<b>Plánované náklady</b>
Zařízení č. 1 – Restaurace – přízemí	597 843,00 Kč
Zařízení č. 2 – Restaurace – 1. patro	623 138,00 Kč
Zařízení č. 3 – Restaurace – 2. patro – 1. část	460 798,00 Kč
Zařízení č. 4 – Restaurace – 2. patro – 1. část	343 468,00 Kč
Zařízení č. 5-1 – Restaurace – suterén – přívod	154 104,00 Kč
Zařízení č. 5-2 – suterén – havarijní větrání	17 222,00 Kč
Zařízení č. 5A – Restaurace – suterén – odvod	53 164,00 Kč
Zařízení č. 5B – WC – suterén 1	32 080,00 Kč
Zařízení č. 5C – WC – suterén 2	9 096,00 Kč
Zařízení č. 6A – WC – 1. patro	20 299,50 Kč
Zařízení č. 7A – WC – 2. patro	18 204,50 Kč
Zařízení č. 8A – sprcha – 2. patro	9 018,00 Kč
Zařízení č. 9A – sprcha – 2. patro	10 868,00 Kč

Zařízení č. 10/10A – Kuchyň	603 074,00 Kč
Zařízení č. 11A – Větrání chladicí jednotky	85 520,00 Kč
Zařízení č. P1 – CHÚC A	73 738,00 Kč
Zařízení č. K1 – Chlazení suterénu	224 722,00 Kč
Ostatní	486 150,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>3 822 507,00 Kč</b>

### 9.1.5 Plánované náklady na vytápění

Plánované náklady na vytápění činily 927 364,00 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 7 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 7 - Plánované náklady na vytápění

<b>Vytápění</b>	<b>Plánované náklady</b>
Zařízení v technické místnosti	387 591,00 Kč
Armatury	187 836,00 Kč
Otopná tělesa	102 515,00 Kč
Potrubí	121 131,00 Kč
Nátěry a označení	20 990,00 Kč
Tepelná izolace potrubí	48 689,00 Kč
Zkoušky zařízení	21 862,00 Kč
Ostatní	36 750,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>927 364,00 Kč</b>

### 9.1.6 Plánované náklady na vodovod

Plánované náklady na vodovod činily 541 804,90 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 8 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 8 - Plánované náklady na vodovod

<b>Zdravotní technika – vodovod</b>	<b>Plánované náklady</b>
<b>Celkem</b>	<b>541 804,90 Kč</b>

### 9.1.7 Plánované náklady na kanalizaci

Plánované náklady na vytápění činily 834 019,00 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 9 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 9 - Plánované náklady na kanalizaci

<b>Zdravotní technika – kanalizace</b>	<b>Plánované náklady</b>
Kanalizace	347 440,00 Kč
Zařizovací předměty	486 579,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>834 019,00 Kč</b>

#### 9.1.8 Plánované náklady na plynovod

Plánované náklady na vytápění činily 116 636,00 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 10 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 10 - Plánované náklady na plynovod

<b>Plynovod</b>	<b>Plánované náklady</b>
Vnitřní plynovod	71 089,00 Kč
Ostatní materiál	38 347,00 Kč
Cizí dodávky	0,00 Kč
Ostatní práce ve výkazu výměr neuvedené	7 200,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>116 636,00 Kč</b>

#### 9.1.9 Plánované náklady na silnoproud

Plánované náklady na silnoproud činily 1 963 925,10 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 11 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 11 - Plánované náklady na silnoproud

<b>Silnoproud</b>	<b>Plánované náklady</b>
Rozvaděče	174 869,00 Kč
Kabely	167 796,80 Kč
Krabice a příslušenství	2 364,90 Kč
Instalace vnitřních prostor	54 308,00 Kč
Trubky, lišty, žlaby	51 870,00 Kč
Svítlidla – vnitřní osvětlení	1 148 573,40 Kč
Montážní práce, revize a ostatní náklady	364 143,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 963 925,10 Kč</b>

#### 9.1.10 Plánované náklady na slaboproud

Plánované náklady na slaboproud činily 1 110 415,00 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 12 spolu s jejich plánovanými náklady.



Tabulka 12 - Plánované náklady na slaboproud

<b>Slaboproud</b>	<b>Plánované náklady</b>
Elektronický zabezpečovací systém	43 062,00 Kč
Domácí telefon + video	17 462,00 Kč
Data	41 238,00 Kč
Ozvučení	170 808,00 Kč
STA	163 926,00 Kč
CCTV	541 745,00 Kč
Ostatní	26 777,00 Kč
Montážní práce, revize a ostatní náklady	105 397,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 110 415,00 Kč</b>

#### 9.1.11 Plánované náklady na měření a regulaci

Plánované náklady na měření a regulaci činily 462 202,00 Kč a zahrnují stavební práce, které jsou uvedené v tabulce 13 spolu s jejich plánovanými náklady.

Tabulka 13 - Plánované náklady na měření a regulaci

<b>Měření a regulace</b>	<b>Plánované náklady</b>
Periférie	183 001,00 Kč
Řídící jednotka	73 246,00 Kč
Kabeláž	34 235,00 Kč
Rozvodnice	53 000,00 Kč
Práce	118 720,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>462 202,00 Kč</b>

#### 9.1.12 Plánované celkové náklady na stavební zakázku

Celkové plánované náklady na stavební zakázku získáme sečtením celkových nákladů za jednotlivé stavební práce a vedlejších rozpočtových nákladů. Celkové plánované náklady na stavební zakázku tedy činí **21 933 094,00 Kč**.

Celkové náklady za jednotlivé stavební práce	21 252 998,06 Kč
Vedlejší rozpočtové náklady	680 095,94 Kč
<b>Celkové plánované náklady</b>	<b>21 933 094,00 Kč</b>

## 9.2 Skutečné náklady

Abychom mohli plánované náklady porovnávat se skutečnými, musíme dodržet stejné členění těchto nákladů. Výši skutečných nákladů jsem se dozvěděla z položkových rozpočtů, které byly sestavovány vždy po skončení měsíce a byly zde uváděny skutečně vynaložené peněžní prostředky. Jednotlivé rozpočty jsem sečetla a skutečné náklady jsem opět umístila do tabulek, jako u plánovaných nákladů, aby porovnání bylo snadnější.

Skutečné náklady jsou tedy také rozděleny do jedenácti částí, které jsou i se svými skutečnými náklady rozebírány níže.

### 9.2.1 Skutečné náklady na architektonicko-stavební část

Skutečně vynaložené náklady na architektonicko-stavební část činily 7 670 733,53 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 14.

Tabulka 14 - Skutečné náklady na architektonicko-stavební část

Architektonicko-stavební část	Skutečné náklady
Zemní práce	90 431,00 Kč
Zděné a betonové konstrukce	139 344,70 Kč
Suché stavební práce	525 720,00 Kč
Úpravy povrchů	338 979,30 Kč
Izolace proti vodě	114 770,45 Kč
Izolace tepelné	56 977,15 Kč
Střešní pláště – povlakové krytiny, hydroizolace	37 304,65 Kč
Konstrukce klempířské	23 192,06 Kč
Podlahy	621 898,22 Kč
Obklady	278 645,00 Kč
Konstrukce truhlářské	2 647 938,03 Kč
Konstrukce zámečnické	135 718,00 Kč
Výplně otvorů vnitřní	611 692,20 Kč
Výplně otvorů vnější	235 883,50 Kč
Malby a nátěry	226 027,68 Kč
Ostatní kompletace a práce	147 184,00 Kč
Výtahy	630 799,99 Kč
Bourací práce	255 971,60 Kč
Ostatní konstrukce a práce	117 256,00 Kč
Projektová dokumentace	435 000,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>7 670 733,53 Kč</b>

### 9.2.2 Skutečné náklady na statiku

Skutečně vynaložené náklady na statiku činily 734 825,35 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 15.

Tabulka 15 - Skutečné náklady na statiku

<b>Statika</b>	<b>Skutečné náklady</b>
1. podzemní patro	0,00 Kč
1. nadzemní patro	35 846,40 Kč
2. nadzemní patro	34 602,60 Kč
3. nadzemní patro	30 664,60 Kč
4. nadzemní patro	60 968,60 Kč
Stavební vícepráce	572 743,15 Kč
<b>Celkem</b>	<b>734 825,35 Kč</b>

### 9.2.3 Skutečné náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby

Skutečně vynaložené náklady na požárně-bezpečnostní řešení stavby činily 114 541,00 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 16.

Tabulka 16 - Skutečné náklady na požárně-bezpečností řešení stavby

<b>Požárně bezpečnostní řešení stavby</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Přenosné hasicí přístroje	114 541,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>114 541,00 Kč</b>

### 9.2.4 Skutečné náklady na vzduchotechniku a chlazení

Skutečně vynaložené náklady na vzduchotechniku a chlazení činily 3 047 055,78 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 17.

Tabulka 17 - Skutečné náklady na vzduchotechniku a chlazení

<b>Vzduchotechnika, chlazení</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Zařízení č. 1 – Restaurace – přízemí	393 163,05 Kč
Zařízení č. 2 – Restaurace – 1. patro	380 029,77 Kč
Zařízení č. 3 – Restaurace – 2. patro – 1. část	317 271,16 Kč
Zařízení č. 4 – Restaurace – 2. patro – 2. část	240 173,42 Kč
Zařízení č. 5-1 – Restaurace – suterén – přívod	90 035,63 Kč
Zařízení č. 5-2 – suterén – havarijní větrání	9 268,72 Kč
Zařízení č. 5A – Restaurace – suterén – odvod	39 767,93 Kč
Zařízení č. 5B – WC – suterén 1	30 536,68 Kč
Zařízení č. 5C – WC – suterén 2	9 370,77 Kč
Zařízení č. 6A – WC – 1. patro	25 810,42 Kč
Zařízení č. 7A – WC – 2. patro	18 223,63 Kč
Zařízení č. 8A – sprcha – 2. patro	8 925,57 Kč
Zařízení č. 9A – sprcha – 2. patro	0,00 Kč
Zařízení č. 10/10A – Kuchyň	334 086,03 Kč
Zařízení č. 11A – Větrání chladicí jednotky	53 390,20 Kč
Zařízení č. 12 – Kotelna	1 543,25 Kč
Zařízení č. P1 – CHÚC A	87 326,55 Kč
Zařízení č. K1 – Chlazení suterénu	240 545,00 Kč
Zařízení č. K2 – Chlazení varny piva	55 865,00 Kč
Zařízení č. K3 – Chlazení kuchyně	10 560,00 Kč
Zařízení č. K4 – Chlazení pro VZT zařízení 1 až 5-1	628 117,00 Kč
Ostatní	0,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	73 046,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>3 047 055,78 Kč</b>

### 9.2.5 Skutečné náklady na vytápění

Skutečně vynaložené náklady na vytápění činily 851 441,93 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 18.

Tabulka 18 - Skutečné náklady na vytápění

<b>Vytápění</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Zařízení v technické místnosti	214 050,00 Kč
Armatury	128 866,00 Kč
Otopná tělesa	114 490,00 Kč
Potrubí	188 179,00 Kč
Nátěry a označení	9 957,00 Kč
Tepelná izolace potrubí	89 379,00 Kč
Zkoušky zařízení	11 620,00 Kč
Ostatní	35 498,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	59 402,93 Kč
<b>Celkem</b>	<b>851 441,93 Kč</b>

### 9.2.6 Skutečné náklady na vodovod

Skutečně vynaložené náklady na vodovod činily 426 885,22 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 19.

Tabulka 19 - Skutečné náklady na vodovod

<b>Vodovod</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Vodovod	391 571,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	35 314,22 Kč
<b>Celkem</b>	<b>426 885,22 Kč</b>

### 9.2.7 Skutečné náklady na kanalizaci

Skutečně vynaložené náklady na kanalizaci činily 186 969,75 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 20.

Tabulka 20 - Skutečné náklady na kanalizaci

<b>Kanalizace</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Kanalizace	129 282,02 Kč
Zařizovací předměty	41 946,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	15 741,73 Kč
<b>Celkem</b>	<b>186 969,75 Kč</b>

### 9.2.8 Skutečné náklady na plynovod

Skutečně vynaložené náklady na plynovod činily 94 329,64 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 21.

Tabulka 21 - Skutečné náklady na plynovod

<b>Plynovod</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Vnitřní plynovod	40 611,50 Kč
Ostatní materiál	47 137,00 Kč
Cizí dodávky	0,00 Kč
Ostatní práce ve výkazu výměr neuvedené	0,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	6 581,14 Kč
<b>Celkem</b>	<b>94 329,64 Kč</b>

### 9.2.9 Skutečné náklady na silnoproud

Skutečně vynaložené náklady na silnoproud činily 1 060 889,92 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 22.

Tabulka 22 - Skutečné náklady na silnoproud

<b>Silnoproud</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Rozvaděče	255 361,00 Kč
Kabely	166 927,00 Kč
Krabice a příslušenství	79 471,30 Kč
Instalace vnitřních prostor	22 316,40 Kč
Trubky, lišty, žlaby, hromosvod	35 148,30 Kč
Svítlidla – vnitřní osvětlení	133 888,33 Kč
Montážní práce, revize a ostatní náklady	293 762,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	74 015,59 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 060 889,92 Kč</b>

### 9.2.10 Skutečné náklady na slaboproud

Skutečně vynaložené náklady na slaboproud činily 1 007 623,96 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 23.

Tabulka 23 - Skutečné náklady na slaboproud

<b>Slaboproud</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Elektronický zabezpečovací systém	281 668,00 Kč
Domácí telefon + video	22 916,00 Kč
Data	61 700,00 Kč
Ozvučení	65 892,00 Kč
STA	61 444,00 Kč
CCTV	340 634,00 Kč
Ostatní	22 507,00 Kč
Montážní práce, revize a ostatní náklady	93 261,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	57 601,96 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 007 623,96 Kč</b>

### 9.2.11 Skutečné náklady na měření a regulaci

Skutečně vynaložené náklady na měření a regulaci činily 486 611,00 Kč. Práce, které jsou do této části zahrnuty i s jejich náklady, jsou vypsány v tabulce 24.

Tabulka 24 - Skutečné náklady na měření a regulaci

<b>Měření a regulace</b>	<b>Skutečné náklady</b>
Periférie	133 755,00 Kč
Řídící jednotka	127 522,00 Kč
Kabeláž	29 455,00 Kč
Rozvodnice	72 571,00 Kč
Práce	87 498,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	35 810,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>486 611,00 Kč</b>

### 9.2.12 Skutečné celkové náklady na stavební zakázku

Skutečné celkové náklady na stavební zakázku získáme sečtením nákladů za jednotlivé stavební práce, vedlejších rozpočtových nákladů a odečtením nákladů za neprovedené práce.

Celkové náklady za jednotlivé stavební práce	15 681 907,08 Kč
Vedlejší rozpočtové náklady	210 000,00 Kč
Odpočet	-120 695,00 Kč
<b>Celkové skutečné náklady</b>	<b>15 771 212,08 Kč</b>

## 9.3 Porovnání plánovaných a skutečných nákladů

Jak již jsem zmiňovala, k porovnání plánovaných a skutečných nákladů jsem použila stanovení celkové odchylky. Celková odchylka se stanoví pomocí vzorce:

$$O_c = N_p - N_s \quad (3)$$

$O_c$ ..... celková odchylka

$N_p$ ..... celkové plánované náklady

$N_s$ ..... celkové skutečné náklady

Pro lepší orientaci jsem si vytvořila tabulky, které obsahují plánované náklady, skutečné náklady a celkovou odchylku.

Celkové odchylky, které jsou s mínusem, udávají, že výsledek vyšel záporný, což znamená, že skutečné náklady překročily náklady plánované. Toto bývá způsobeno

započítáním prací, se kterými původní rozpočet nepočítal. Zřídka bývá skutečná cena vyšší než plánovaná, což by zápornou odchylku též způsobovalo.

Kladná odchylka je ve většině případů zapříčiněna snížením skutečné ceny materiálů a provedených prací v jednotlivých stavebních částech, oproti ceně plánované. Dalším důvodem vzniku kladné odchylky je stav, kdy nejsou vykonány všechny práce, nebo není použit všechen materiál, který je započítán v plánovaných nákladech, toto však není v tomto projektu tak častá situace.

### 9.3.1 Porovnání nákladů na architektonicko-stavební část

V tabulce 25 můžeme vidět, že skoro u všech stavebních prací došlo k úspoře nákladů. U zděných a betonových konstrukcí byl rozpočet dodržen a pouze u maleb a nátěrů byly skutečné náklady vyšší než plánované.

Celková odchylka nákladů na architektonicko-stavební část činila 3 462 668,73 Kč, což může být způsobeno neprovedením některých prací nebo nižší cenou, než je cena plánovaná.

Tabulka 25 - Porovnání nákladů na architektonicko-stavební část

Architektonicko-stavební část	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
Zemní práce	108 805,80 Kč	90 431,00 Kč	18 374,80 Kč
Zděné a betonové konstrukce	139 344,70 Kč	139 344,70 Kč	0,00 Kč
Suché stavební práce	597 860,00 Kč	525 720,00 Kč	72 140,00 Kč
Úpravy povrchů	544 180,70 Kč	338 979,30 Kč	205 201,40 Kč
Izolace proti vodě	120 058,12 Kč	114 770,45 Kč	5 287,67 Kč
Izolace tepelné	93 802,59 Kč	56 977,15 Kč	36 825,44 Kč
Střešní pláště – povlakové krytiny, hydroizolace	53 416,60 Kč	37 304,65 Kč	16 111,95 Kč
Konstrukce klempířské	51 978,00 Kč	23 192,06 Kč	28 785,94 Kč
Podlahy	1 261 512,85 Kč	621 898,22 Kč	639 614,63 Kč
Obklady	656 837,80 Kč	278 645,00 Kč	378 192,80 Kč
Konstrukce truhlářské	2 714 083,20 Kč	2 647 938,03 Kč	66 145,17 Kč
Konstrukce zámečnické	230 718,00 Kč	135 718,00 Kč	95 000,00 Kč
Výplně otvorů vnitřní	1 099 430,00 Kč	611 692,20 Kč	487 737,80 Kč
Výplně otvorů vnější	513 771,00 Kč	235 883,50 Kč	277 887,50 Kč
Malby a nátěry	210 258,30 Kč	226 027,68 Kč	- 15 769,38 Kč
Ostatní kompletace a práce	436 622,00 Kč	147 184,00 Kč	289 438,00 Kč
Výtahy	979 230,00 Kč	630 799,99 Kč	348 430,01 Kč



Bourací práce	389 236,60 Kč	255 971,60 Kč	133 265,00 Kč
Ostatní konstrukce a práce	147 256,00 Kč	117 256,00 Kč	30 000,00 Kč
Projektová dokumentace	785 000,00 Kč	435 000,00 Kč	350 000,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>11 133 402,26 Kč</b>	<b>7 670 733,53 Kč</b>	<b>3 462 668,73 Kč</b>

### 9.3.2 Porovnání nákladů na statiku

V tabulce 26 můžeme vidět, že skutečné náklady na statiku převyšují náklady plánované, i přesto, že ve všech nadzemních patrech nebyly plánované náklady vyšší než náklady skutečné. Je to způsobeno tím, že do rozpočtů skutečných nákladů byly připočítány stavební vícepráce, které v plánovaných nákladech nebyly zakalkulovány.

Celková odchylka nákladů na statiku nám vyšla záporná, což znamená, že skutečné náklady překročily náklady plánované o 429 832,55 Kč.

Tabulka 26 - Porovnání nákladů na statiku

Statika	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
1. podzemní patro	9 977,00 Kč	0,00 Kč	9 977,00 Kč
1. nadzemní patro	54 946,80 Kč	35 846,40 Kč	19 100,40 Kč
2. nadzemní patro	148 435,80 Kč	34 602,60 Kč	113 833,20 Kč
3. nadzemní patro	30 664,60 Kč	30 664,60 Kč	0,00 Kč
4. nadzemní patro	60 968,60 Kč	60 968,60 Kč	0,00 Kč
Stavební vícepráce	0,00 Kč	572 743,15 Kč	- 572 743,15 Kč
<b>Celkem</b>	<b>304 992,80 Kč</b>	<b>734 825,35 Kč</b>	<b>- 429 832,55 Kč</b>

### 9.3.3 Porovnání nákladů na požárně-bezpečnostní řešení stavby

Jak můžeme vidět v tabulce 27, skutečné náklady jsou vyšší než náklady plánované, což je způsobeno přidáním požárních ucpávek, které nebyly součástí projektu, tudíž nebyly započítány do plánovaných nákladů.

Celková odchylka nám vyšla záporná, což znamená, že plánované náklady byly překročeny o 78 811,00 Kč.

Tabulka 27 - Porovnání nákladů na požárně-bezpečnostní řešení stavby

Požárně bezpečnostní řešení stavby	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
Přenosné hasicí přístroje	35 730,00 Kč	114 541,00 Kč	- 78 811,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>35 730,00 Kč</b>	<b>114 541,00 Kč</b>	<b>- 78 811,00 Kč</b>

### 9.3.4 Porovnání nákladů na vzduchotechniku a chlazení

V oblasti vzduchotechniky a chlazení dochází u většiny zařízení k úsporám, neboť cena plánovaná je vyšší než cena skutečná. Na druhé straně se ve skutečných nákladech objevují i zařízení, jak můžeme vidět v tabulce 28, se kterými se původně nepočítalo, čímž skutečné náklady zvyšují. Byla zde také přidána koordinační přírážka ve výši 7,5% z celkových nákladů na jednotlivá zařízení.

I přesto, že některá zařízení byla přidána nad rámec plánu, při porovnání nákladů na vzduchotechniku a chlazení nám vychází kladný výsledek. Znamená to tedy, že oproti plánovaným nákladům ušetříme 775 455,22 Kč.

Tabulka 28 - Porovnání nákladů na vzduchotechniku a chlazení

Vzduchotechnika, chlazení	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
Zařízení č. 1 – Restaurace – přízemí	597 843,00 Kč	393 163,05 Kč	204 679,95 Kč
Zařízení č. 2 – Restaurace – 1. patro	623 138,00 Kč	380 029,77 Kč	243 108,23 Kč
Zařízení č. 3 – Restaurace – 2. patro – 1. část	460 798,00 Kč	317 271,16 Kč	143 526,84 Kč
Zařízení č. 4 – Restaurace – 2. patro – 1. část	343 468,00 Kč	240 173,42 Kč	103 294,58 Kč
Zařízení č. 5-1 – Restaurace – suterén – přívod	154 104,00 Kč	90 035,63 Kč	64 068,37 Kč
Zařízení č. 5-2 – suterén – havarijní větrání	17 222,00 Kč	9 268,72 Kč	7 953,28 Kč
Zařízení č. 5A – Restaurace – suterén – odvod	53 164,00 Kč	39 767,93 Kč	13 396,07 Kč
Zařízení č. 5B – WC – suterén 1	32 080,00 Kč	30 536,68 Kč	1 547,32 Kč
Zařízení č. 5C – WC – suterén 2	9 096,00 Kč	9 370,77 Kč	- 274,77 Kč
Zařízení č. 6A – WC – 1. patro	20 299,50 Kč	25 810,42 Kč	- 5 510,92 Kč
Zařízení č. 7A – WC – 2. patro	18 204,50 Kč	18 223,63 Kč	- 19,13 Kč
Zařízení č. 8A – sprcha – 2. patro	9 018,00 Kč	8 925,57 Kč	92,43 Kč
Zařízení č. 9A – sprcha – 2. patro	10 868,00 Kč	0,00 Kč	10 868,00 Kč
Zařízení č. 10/10A – Kuchyň	603 074,00 Kč	334 086,03 Kč	268 987,97 Kč
Zařízení č. 11A – Větrání chladicí jednotky	85 520,00 Kč	53 390,20 Kč	32 129,80 Kč
Zařízení č. 12 – Kotelna	0,00 Kč	1 543,25 Kč	- 1 543,25 Kč

Zařízení č. P1 – CHÚC A	73 738,00 Kč	87 326,55 Kč	- 13 588,55 Kč
Zařízení č. K1 – Chlazení suterénu	224 722,00 Kč	240 545,00 Kč	- 15 823,00 Kč
Zařízení č. K2 – Chlazení varny piva	0,00 Kč	55 865,00 Kč	- 55 865,00 Kč
Zařízení č. K3 – Chlazení kuchyně	0,00 Kč	10 560,00 Kč	- 10 560,00 Kč
Zařízení č. K4 – Chlazení pro VZT zařízení 1 až 5-1	0,00 Kč	628 117,00 Kč	- 628 117,00 Kč
Ostatní	486 150,00 Kč	0,00 Kč	486 150,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	73 046,00 Kč	- 73 046,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>3 822 507,00 Kč</b>	<b>3 047 055,78 Kč</b>	<b>775 455,22 Kč</b>

### 9.3.5 Porovnání nákladů na vytápění

V části vytápění opět dochází k úsporám, což je způsobeno nižšími skutečnými cenami, než jsou ceny plánované. Záporná odchylka u otopných těles a potrubí byla způsobena, vyššími skutečnými cenami, než byly ceny plánované, ale i zvýšením počtu použitého materiálu. Objevuje se zde také koordinační přírážka, která činí 7,5% z nákladů na vytápění.

Velká úspora na zařízení v technické místnosti nám dopomohla ke kladné odchylce, jak můžeme vidět v tabulce 29. Za vytápění bylo oproti plánu ušetřeno 75 922,07 Kč.

Tabulka 29 - Porovnání nákladů na vytápění

Vytápění	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
Zařízení v technické místnosti	387 591,00 Kč	214 050,00 Kč	173 541,00 Kč
Armatury	187 836,00 Kč	128 866,00 Kč	58 970,00 Kč
Otopná tělesa	102 515,00 Kč	114 490,00 Kč	- 11 975,00 Kč
Potrubí	121 131,00 Kč	188 179,00 Kč	- 67 048,00 Kč
Nátěry a označení	20 990,00 Kč	9 957,00 Kč	11 033,00 Kč
Tepelná izolace potrubí	48 689,00 Kč	89 379,00 Kč	- 40 690,00 Kč
Zkoušky zařízení	21 862,00 Kč	11 620,00 Kč	10 242,00 Kč
Ostatní	36 750,00 Kč	35 498,00 Kč	1 252,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	59 402,93 Kč	- 59 402,93 Kč
<b>Celkem</b>	<b>927 364,00 Kč</b>	<b>851 441,93 Kč</b>	<b>75 922,07 Kč</b>

### 9.3.6 Porovnání nákladů na vodovod

Většina materiálů a prací na vodovod byla pořízena levněji, než bylo původně předpokládáno, proto i po započtení koordinační přírážky 7,5% z těchto nákladů, nám vyšla kladná odchylka.

Porovnála jsem celkové plánované náklady a celkové skutečné náklady a vyšlo mi, že na celkových nákladech za vodovod bylo uspořeno 114 919,68 Kč, jak můžeme vidět v tabulce 30.

Tabulka 30 - Porovnání nákladů na vodovod

Vodovod	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
Vodovod	541 804,90 Kč	391 571,00 Kč	150 233,90 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	35 314,22 Kč	- 35 314,22 Kč
<b>Celkem</b>	<b>541 804,90 Kč</b>	<b>426 885,22 Kč</b>	<b>114 919,68 Kč</b>

### 9.3.7 Porovnání nákladů na kanalizaci

V této části jsem porovnávala plánované náklady na kanalizaci s náklady skutečnými. Jak jsem zjistila, dochází zde k velkým úsporám, což je způsobeno nižší skutečnou cenou, ale především tím, že nebyly použity všechny materiály, se kterými se v projektu počítalo. Koordinační přírážka nám úspory nepatrně snižuje.

Tabulka 31 ukazuje, že zde dochází k velkým úsporám ve výši 647 049,25 Kč.

Tabulka 31 - Porovnání nákladů na kanalizaci

Kanalizace	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
Kanalizace	347 440,00 Kč	129 282,02 Kč	218 157,98 Kč
Zařizovací předměty	486 579,00 Kč	41 946,00 Kč	444 633,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	15 741,73 Kč	- 15 741,73 Kč
<b>Celkem</b>	<b>834 019,00 Kč</b>	<b>186 969,75 Kč</b>	<b>647 049,25 Kč</b>

### 9.3.8 Porovnání nákladů na plynovod

U nákladů na plynovod opět dochází k úsporám, vlivem snižování skutečných cen oproti plánovaným. U ostatních materiálů vychází záporná odchylka, nikoli z důvodů vyšších cen, ale z důvodu zvyšování spotřebovaného materiálu. Koordinační přírážka nám opět úsporu nepatrně snižuje.

Celková odchylka vychází kladná, jak můžeme vidět v tabulce 32. Oproti plánovaným nákladům bylo uspořeno 22 306,36 Kč.

Tabulka 32 - Porovnání nákladů na plynovod

<b>Plynovod</b>	<b>Plánované náklady</b>	<b>Skutečné náklady</b>	<b>Celková odchylka</b>
Vnitřní plynovod	71 089,00 Kč	40 611,50 Kč	30 477,50 Kč
Ostatní materiál	38 347,00 Kč	47 137,00 Kč	- 8 790,00 Kč
Cizí dodávky	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Ostatní práce ve výkazu výměr neuvedené	7 200,00 Kč	0,00 Kč	7 200,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	6 581,14 Kč	- 6 581,14 Kč
<b>Celkem</b>	<b>116 636,00 Kč</b>	<b>94 329,64 Kč</b>	<b>22 306,36 Kč</b>

### 9.3.9 Porovnání nákladů na silnoproud

Skutečné náklady na silnoproud jsou téměř o polovinu menší než náklady plánované, což je zapříčiněno velkou úsporou na vnitřním osvětlení. Této úspory bylo dosaženo volbou levnějších svítidel. U rozvaděčů, krabic a příslušenství je skutečná cena vyšší a tím úsporu snižuje. Kladnou odchylku nám také snižuje koordinační odchylka, která činí 7,5% z celkových nákladů.

Skutečné celkové náklady jsou o 903 035,18 Kč nižší než celkové plánované náklady, jak můžeme vidět v tabulce 33.

Tabulka 33 - Porovnání nákladů na silnoproud

<b>Silnoproud</b>	<b>Plánované náklady</b>	<b>Skutečné náklady</b>	<b>Celková odchylka</b>
Rozvaděče	174 869,00 Kč	255 361,00 Kč	- 80 492,00 Kč
Kabely	167 796,80 Kč	166 927,00 Kč	869,80 Kč
Krabice a příslušenství	2 364,90 Kč	79 471,30 Kč	- 77 106,40 Kč
Instalace vnitřních prostor	54 308,00 Kč	22 316,40 Kč	31 991,60 Kč
Trubky, lišty, žlaby	51 870,00 Kč	35 148,30 Kč	16 721,70 Kč
Svítidla – vnitřní osvětlení	1 148 573,40 Kč	133 888,33 Kč	1 014 685,07 Kč
Montážní práce, revize a ostatní náklady	364 143,00 Kč	293 762,00 Kč	70 381,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	74 015,59 Kč	-74 015,59 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 963 925,10 Kč</b>	<b>1 060 889,92 Kč</b>	<b>903 035,18 Kč</b>

### 9.3.10 Porovnání nákladů na slaboproud

V tabulce 34 můžeme vidět, že u elektronického zabezpečovacího systému, domácího telefonu a videa a u dat jsou skutečné náklady vyšší, než náklady plánované, protože ve skutečnosti bylo použito více materiálu, než bylo původně plánováno. Opět zde byla připočítána koordinační přírážka 7,5% z celkových nákladů.

Celková odchylka vyšla kladná, což znamená, že skutečné náklady jsou o 102 791,04 Kč vyšší než náklady plánované.

Tabulka 34 - Porovnání nákladů na slaboproud

<b>Slaboproud</b>	<b>Plánované náklady</b>	<b>Skutečné náklady</b>	<b>Celková odchylka</b>
Elektronický zabezpečovací systém	43 062,00 Kč	281 668,00 Kč	- 238 606,00 Kč
Domácí telefon + video	17 462,00 Kč	22 916,00 Kč	- 5 454,00 Kč
Data	41 238,00 Kč	61 700,00 Kč	- 20 462,00 Kč
Ozvučení	170 808,00 Kč	65 892,00 Kč	104 916,00 Kč
STA	163 926,00 Kč	61 444,00 Kč	102 482,00 Kč
CCTV	541 745,00 Kč	340 634,00 Kč	201 111,00 Kč
Ostatní	26 777,00 Kč	22 507,00 Kč	4 270,00 Kč
Montážní práce, revize a ostatní náklady	105 397,00 Kč	93 261,00 Kč	12 136,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	57 601,96 Kč	- 57 601,96 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 110 415,00 Kč</b>	<b>1 007 623,96 Kč</b>	<b>102 791,04 Kč</b>

### 9.3.11 Porovnání nákladů na měření a regulaci

U nákladů na měření a regulaci dochází v periférii, kabeláži a u prací, stejně jako u většiny předchozích částí, k úsporám, které jsou způsobené nižšími skutečnými cenami, než jsou ceny plánované. V této části ovšem dochází také ke zvyšování skutečných nákladů oproti plánovaným nákladům a to u řídicích jednotek a rozvodnic.

S připočtením koordinační přírážky, jež činí 7,5% z celkových nákladů na měření a regulaci nám vychází celková odchylka záporná, což značí vyšší skutečné náklady, než plánované. Skutečné náklady převyšují plánované náklady o 24 409,00 Kč, jak je patrné z tabulky 35.

Tabulka 35 - Porovnání nákladů na měření a regulaci

Měření a regulace	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
Periférie	183 001,00 Kč	133 755,00 Kč	49 246,00 Kč
Řídící jednotka	73 246,00 Kč	127 522,00 Kč	- 54 276,00 Kč
Kabeláž	34 235,00 Kč	29 455,00 Kč	4 780,00 Kč
Rozvodnice	53 000,00 Kč	72 571,00 Kč	- 19 571,00 Kč
Práce	118 720,00 Kč	87 498,00 Kč	31 222,00 Kč
Koordinační přírážka GDS 7,5%	0,00 Kč	35 810,00 Kč	- 35 810,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>462 202,00 Kč</b>	<b>486 611,00 Kč</b>	<b>- 24 409,00 Kč</b>

### 9.3.12 Porovnání celkových plánovaných nákladů na zakázku s celkovými skutečnými náklady

Nyní bych ráda porovнала celkové plánované náklady s celkovými skutečnými náklady. Jako u předchozího porovnání i tady jsem vytvořila přehlednou tabulku 36, která znázorňuje plánované náklady, skutečné náklady a celkovou odchylku. Odchylky, které jsou kladné, označují ty části stavební zakázky, ve kterých dochází k úsporám, což znamená, že plánované náklady byly vyšší než náklady skutečné. Naopak odchylky s mínusovým znaménkem, jsou odchylky záporné. V těchto částech byly skutečné náklady vyšší než náklady plánované.

Celková odchylka, kterou jsem vypočítala odečtením celkových skutečných nákladů od celkových plánovaných nákladů, mi vyšla kladná, ve výši 6 161 881,92 Kč, což je pro podnik dobré, neboť o tuto částku snížil plánované náklady.

Tabulka 36 - Porovnání celkových plánovaných nákladů na zakázku s celkovými skutečnými náklady na zakázku

	Plánované náklady	Skutečné náklady	Celková odchylka
<b>Architektonicko-stavební</b>	11 133 402,26 Kč	7 670 733,53 Kč	3 462 668,73 Kč
<b>Statika</b>	304 992,80 Kč	734 825,35 Kč	- 429 832,55 Kč
<b>Požárně-bezpečnostní řešení stavby</b>	35 730,00 Kč	114 541,00 Kč	- 78 811,00 Kč
<b>Vzduchotechnika, chlazení</b>	3 822 507,00 Kč	3 047 055,78 Kč	775 451,22 Kč
<b>Vytápění</b>	927 364,00 Kč	851 441,93 Kč	75 922,07 Kč
<b>Vodovod</b>	541 804,90 Kč	426 885,22 Kč	114 919,68 Kč
<b>Kanalizace</b>	834 019,00 Kč	186 969,75 Kč	647 049,25 Kč
<b>Plynovod</b>	116 636,00 Kč	94 329,64 Kč	22 306,36 Kč
<b>Silnoproud</b>	1 963 925,10 Kč	1 060 889,92 Kč	903 035,18 Kč
<b>Slaboproud</b>	1 110 415,00 Kč	1 007 623,96 Kč	102 791,04 Kč
<b>Měření a regulace</b>	462 202,00 Kč	486 611,00 Kč	- 24 409,00 Kč
<b>Vedlejší rozpočtové náklady</b>	680 095,94 Kč	210 000,00 Kč	470 095,94 Kč
<b>Odpočet</b>	0,00 Kč	- 120 695,00 Kč	120 695,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>21 933 094,00 Kč</b>	<b>15 771 212,08 Kč</b>	<b>6 161 881,92 Kč</b>

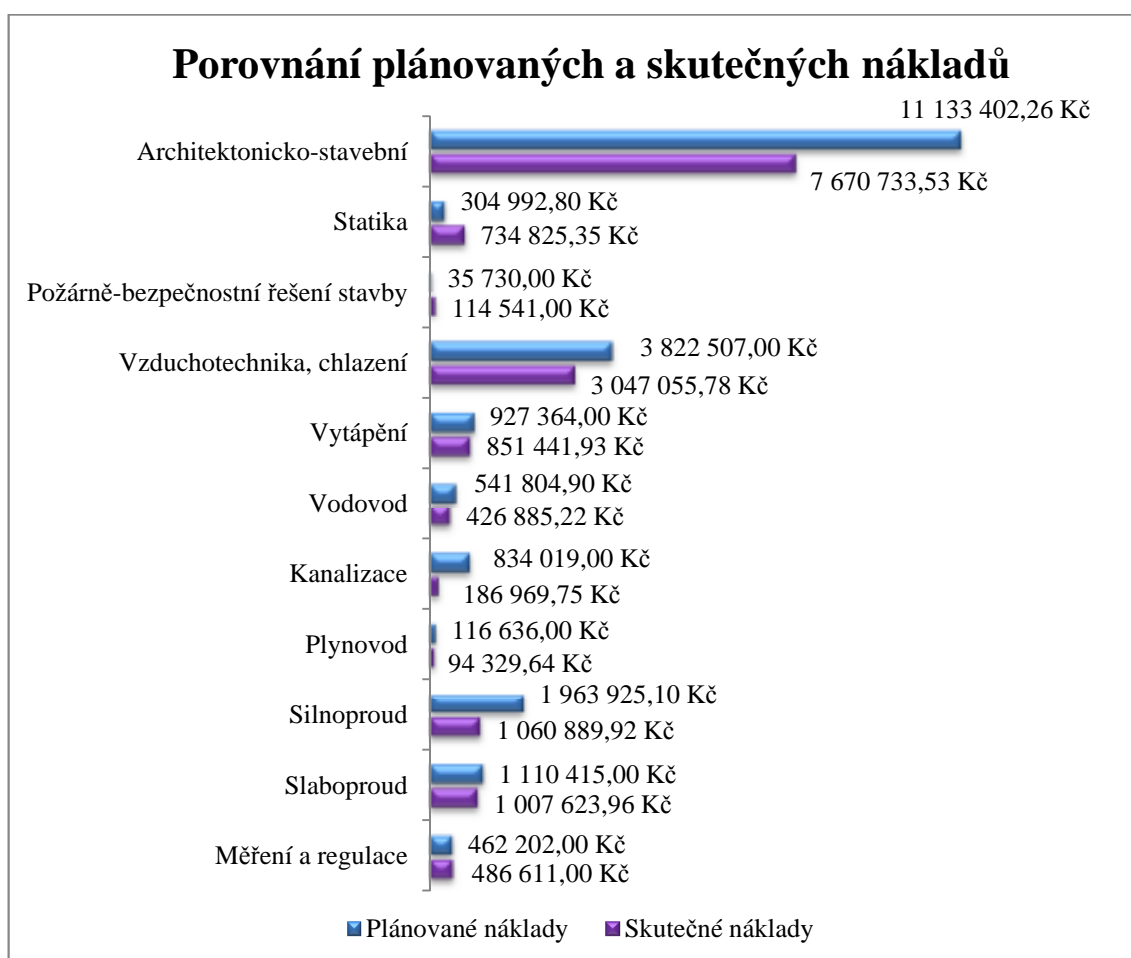


## 10. Shrnutí

Z obrázku 4 vidíme, ve kterých částech stavební zakázky došlo ke snížení skutečných nákladů oproti plánovaným nákladům a ve kterých došlo naopak k jejich zvýšení.

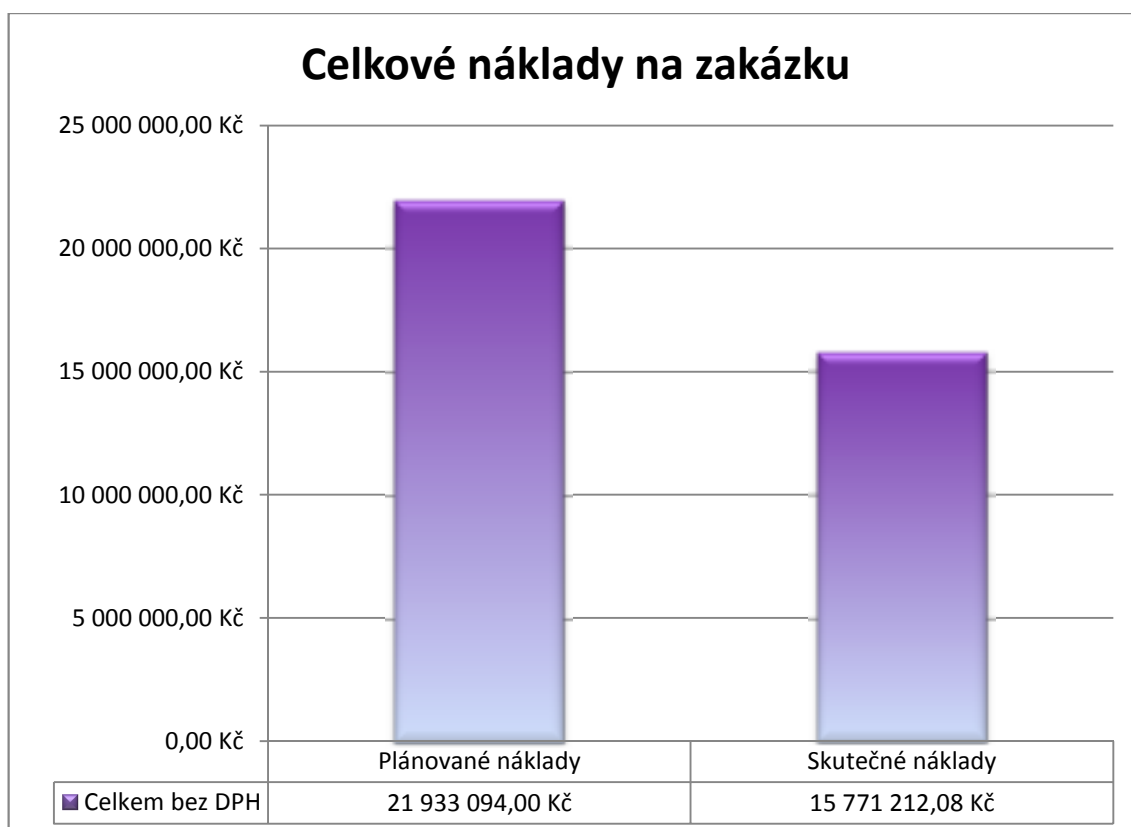
Největší rozdíl mezi plánovanými náklady a skutečnými náklady je u nejdražší části, což je část architektonicko-stavební. Zde dochází ke kladné odchylce ve výši 3 462 668,73 Kč, která je větší než polovina celkové odchylky. Jak jsem již zmiňovala, je to způsobeno vyjednáváním nižších cen s dodavateli, než bylo půdně plánováno.

Naopak k největší záporné odchylce dochází v části statika, kde vyšla odchylka záporná a to ve výši -429 832,55 Kč. Tato odchylka byla způsobena připočtením stavebních víceprací do skutečných nákladů, se kterými se v plánovaných nákladech nepočítalo.



Obrázek 4 - Porovnání plánovaných a skutečných nákladů

Jak můžeme vidět z obrázku 5, plánované náklady nebyly stanoveny moc přesně, neboť celková odchylka na stavební zakázku činila 6 161 881,92 Kč, což je téměř čtvrtina plánovaných nákladů. Tato odchylka byla kladná, což znamená, že došlo k úspoře peněžních prostředků. Odchylka byla způsobena použitím levnějšího materiálu a levnějších prací, než bylo plánováno.



Obrázek 5 - Porovnání celkových plánovaných a celkových skutečných nákladů

## 11. Závěr

Manažerské účetnictví je v dnešní době pro podniky velice důležité, neboť informace, které z něho získáme, slouží řídicím pracovníkům na všech stupních v podniku k lepší kontrole a řízení. Tyto informace nám také slouží k lepšímu rozhodování týkající se budoucnosti dané společnosti.

Cílem mé diplomové práce bylo analyzovat možnosti využití manažerského účetnictví pro řízení nákladů ve stavebním podniku. Z hlediska ekonomické úspěšnosti stavební firmy je klíčové sledování nákladů na stavebních zakázkách. Proto jsem uvítala možnost provést odchylkové řízení na konkrétní stavební zakázce, ke které jsem získala podklady.

Nejprve jsem porovnávala jednotlivé stavební práce, které byly součástí jedenácti samostatných oddílů členěných podle rozpočtu stavební zakázky. Při celkovém porovnání skutečných a plánovaných nákladů na stavební zakázku jsem zjistila, že došlo k výrazné úspoře, která činila téměř čtvrtinu plánovaných nákladů. K této úspoře došlo i přes několik dílčích případů překročení nákladů vyvolaných vícepracemi.

V manažerském účetnictví dochází převážně ke sledování záporných položek, které by měly být řádně odůvodněné, předmětem zájmu by však mělo být i zjišťování příčin vzniku výrazných úspor. V daném případě se především jednalo o úspory vyvolané výrazně nižšími cenami materiálů. Domnívám se, že tato odchylka byla způsobena při sestavení předběžného rozpočtu, kde zřejmě byly použity ceny databáze rozpočtovacího softwaru, které bývají nadhodnocené. Stavební firmy většinou dosahují cen nižších díky výhodným smlouvám s dodavateli.

Manažerské účetnictví a zvláště pak odchylkové řízení má v podniku nezastupitelné místo. Spolu se stanovením výše odchylky identifikujeme také příčinu jejího vzniku. Známe-li příčinu vzniku odchylky je do budoucna jednodušší takovéto odchylce předejít. Velmi důležitá je pro společnost také průběžná kontrola nákladů, neboť ta nám umožňuje operativně reagovat na vznikající problémy. Vypovídací schopnost informací získaných z manažerského účetnictví je v neposlední řadě ovlivněna také kvalitou podkladů pro plán (v daném případě předběžného rozpočtu) i skutečnost (informace z vnitropodnikového účetnictví).

---

## Použitá literatura

- HOUSKA, M., ŠOLJAKOVÁ, L.: *Manažerské účetnictví – Oficiální terminologie*, Praha, ASPI Publishing, s.r.o., 2003, s. 294, ISBN 80-86395-43-X.
- HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L.: *Manažerské účetnictví*, Praha, GRADA Publishing, a.s., 2008, s. 259, ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, B. A KOL.: *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha, Prospektrum, spol. s r. o., 1997, s. 408, ISBN 80-7175-060-3.
- KRÁL, B. A KOL.: *Manažerské účetnictví*, Praha, Management Press, 2002, s. 547, ISBN 80-7261-062-7.
- SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V.: *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*, Praha, TRIZONIA, s. r. o., 1993, s. 252, ISBN 80-85573-23-7.

---

## Seznam zkratk a značek

Atd. – a tak dále

Tzv. – takzvaně

Viz. – dle

Např. – například

Kč – koruna česká